



**Universidade de
Aveiro**
Ano 2014

Instituto Superior de Contabilidade e
Administração de Aveiro

**Sónia Cláudia de
Azevedo Pinho**

**O Impacto da Adoção das IPSAS nas Universidades
Portuguesas**



**Universidade
Aveiro
Ano 2014**

de

**Instituto Superior de Contabilidade e Administração
de Aveiro**

**Sónia Cláudia de
Azevedo Pinho**

O Impacto da Adoção das IPSAS nas Universidades Portuguesas

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Administração Pública, realizada sob a orientação científica da Mestre Elda Maria da Costa e Melo Guimarães, professora adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Ao Guilherme

o júri

presidente

Professora Doutora Augusta da Conceição Santos Ferreira

Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Professora Doutora Maria José da Silva Fernandes

Professora coordenadora com agregação da Escola de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave

Mestre Elda Maria da Costa e Melo Guimarães

Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

agradecimentos

Agradeço à Professora Elda Guimarães, enquanto minha orientadora, pela colaboração prestada, e à minha família e amigos pelo apoio manifestado ao longo da realização deste trabalho.

palavras-chave

Contabilidade pública, IPSAS, POC-Educação, relato financeiro

Resumo

O setor público tem vindo a deparar-se com a necessidade de encontrar uma base contabilística comum de forma a permitir a comparabilidade da informação financeira relatada pelas entidades públicas, a nível nacional e internacional.

A nível mundial estão a ser desenvolvidos esforços no sentido da harmonização contabilística e, como tal, verifica-se que alguns países já direccionaram as suas normas contabilísticas nacionais para o setor público no sentido das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Na Europa, a estratégia prende-se com a adoção das *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS), as quais estão a ser preparadas com base nas IPSAS adaptadas ao contexto das entidades públicas europeias.

Em Portugal, à semelhança da reforma contabilística para o setor privado que se traduziu na introdução de um novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), é expectável que o referencial contabilístico para o sector público seja, também, ajustado ao referencial contabilístico baseado nas normas internacionais de contabilidade para o setor público adotadas pela União Europeia (UE).

Face ao exposto, a presente dissertação pretende abordar o impacto da eventual adoção de um normativo baseado nas IPSAS no Sector Público, nomeadamente no que se refere à apresentação das Demonstrações Financeiras (DF) das Universidades Públicas Portuguesas (UPP).

O estudo foi elaborado com base na comparação do POC-Educação com as IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 e no estudo efetuado aos Documentos de Prestação de Contas (DPC) das UPP, o que permitiu identificar as divergências entre ambos os normativos e concluir que existe impacto no relato financeiro da UPP a nível do conjunto completo de demonstrações financeiras obrigatórias, sua estrutura e conteúdo.

keywords

Public sector accounting, IPSAS, POC-Education, financial reporting

abstract

The public sector has been confronted with the need to find a common accounting basis in order to allow financial information comparability reported by public entities.

There are efforts been developed towards an accounting harmonization and some countries have already adopted their national accounting standards for the public sector accordingly with *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). In Europe, the strategy related to the adoption of European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) is based on IPSAS adapted to european public sector context.

In Portugal, like the accounting reform undertaken by introducing a new System of Accounting Standards, it is expected that the accounting framework and standards for the public sector will be also adjusted to the accounting referential based on international accounting standards for public sector entities adopted by the European Union (UE).

Given the above, this dissertation wants to address the impact of the eventual adoption of the normative based on the IPSAS in the Public Sector, particularly regarding the presentation of financial statements of Portuguese Public Universities (UPP).

The study was based on the comparison of the POC-Education with IPSAS No. 1, No. 2 and No. 24 and on the Financial Report of the UPP, which identified the differences between both normative and concluded that there is an impact on the financial reporting of the UPP in terms of the complete set of financial statements required as well as in their structure and content.

ÍNDICE GERAL

Página

INTRODUÇÃO	1
PARTE I – REVISÃO DA LITERATURA.....	5
CAPÍTULO I – HARMONIZAÇÃO E NORMALIZAÇÃO CONTABILISTICA NO SETOR PÚBLICO	5
1.1 - DEFINIÇÃO DE HARMONIZAÇÃO E NORMALIZAÇÃO CONTABILISTICAS	5
1.2 – O PROCESSO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILISTICA NO SETOR PÚBLICO	7
1.2.1 - OS ORGANISMOS NORMALIZADORES	7
1.2.2 - O PROCESSO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILISTICA.....	13
1.2.3. - A CONVERGENCIA DA UNIÃO EUROPEIA COM AS IPSAS	16
2.1 - O SISTEMA CONTABILISTICO PORTUGUÊS DO SETOR PÚBLICO	19
2.1.1 – CARACTERIZAÇÃO	19
2.1.2 - SETOR DA EDUCAÇÃO	22
2.2 - SITUAÇÃO ATUAL DA NORMALIZAÇÃO CONTABILISTICA EM PORTUGAL	24
2.3 - PERSPETIVAS PARA O FUTURO - O NOVO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA – ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS	27
PARTE II – ESTUDO EMPÍRICO	33
CAPÍTULO 3 – ENQUADRAMENTO DO ESTUDO.....	33
3.1 - IDENTIFICAÇÃO DO PROBLEMA E QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO	33
3.2 – METODOLOGIA E RECOLHA DE INFORMAÇÃO	37
CAPÍTULO 4 – ESTUDO DE CASO	40
4.1 – UNIVERSIDADES PÚBLICAS PORTUGUESAS	40
4.2 – O POC-EDUCAÇÃO E AS IPSAS N.º 1, N.º 2 E N.º 24	42
4.2.1 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE O POC-EDUCAÇÃO E AS IPSAS N.º 1, N.º 2 E N.º 24	42
4.2.2 – GRAU DE CONFORMIDADE DOS DPC DAS UPP FACE AO POC-EDUCAÇÃO	60
4.2.3 – O IMPACTO DA ADOÇÃO DAS IPSAS SOBRE OS DPC DO NO RELATO DAS UPP.....	65
CAPÍTULO 5 – NOTAS FINAIS E BASE DE TRABALHO PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA	68
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	71
ANEXOS	75

ÍNDICE DE QUADROS

		Página
Quadro 1	Proposta de Normas a considerar no SNC-AP	29
Quadro 2	Elementos diferenciadores do SNC-AP face ao normativo atual	30
Quadro 3	Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º1 – Balanço	43
Quadro 4	Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º1 - Demonstração dos Resultados	47
Quadro 5	Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 24 - Mapas de Execução Orçamental	49
Quadro 6	Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 2 - Mapas de Fluxos de Caixa	52
Quadro 7	Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1 - Mapa da Situação Financeira	53
Quadro 8	Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º1 - Anexo às Demonstrações Financeiras	54
Quadro 9	Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1 - Relatório de Gestão	58
Quadro 10	Análise comparativa entre o POC-Educação e as IPSAS's - Parecer do Órgão Fiscalizador	59
Quadro 11	Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1 - Demonstração das alterações no ativo líquido/capital próprio	60
Quadro 12	Relação dos documentos da Prestação de Contas	61
Quadro 13	Índice de divulgação dos DPC das UPP em 2010, 211 e 2012	62
Quadro 14	Análise Descritiva da Informação Divulgada pelas UPP	63

LISTA DE SIGLAS

CGE - Conta Geral do Estado
CNC - Comissão de Normalização Contabilística
CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
CNCP - Comité de Normalização Contabilística Público
DF – Demonstrações Financeiras
DOF - Demonstrações Orçamentais e Financeiras
DPC - Documentos das Prestações de Contas
EM – Estados-Membros
EPSAS - *European Public Sector Accounting Standards*
FASAB – *Federal Accounting Standards Advisory Board*
FEE – *Fédération des Experts Comptables Européens*
IAS – *International Accounting Standards*
IASB – *International Accounting Standards Board*
IFAC – *International Federation of Accountants*
IFRS – *International Financial Reporting Standards*
IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*
IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*
LEO - Lei o Enquadramento Orçamental
NATO - *North Atlantic Treaty Organization*
NCP – Normas Contabilísticas e de Relato Orçamental e Financeiro
NCRF – PE - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NBDR – Notas ao Balanço e à Demonstração dos Resultados
NICSP – Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público
NIRF – Normas Internacionais de Relato Financeiro
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE – Orçamento do Estado
ONU – Organização das Nações Unidas
OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PCM - Plano de Contas Multidimensional
PEC - Pacto de Estabilidade e Crescimento
POC – Plano Oficial de Contabilidade
POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública
PSC – *Public Sector Committee*
RAFE – Regime da Administração Financeira do Estado
SEC – Sistema Europeu de Contas Económicas Integradas
SNC – Sistema de Normalização Contabilística
SNC-AP - Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas
SNC-ESNL - Sistema de Normalização Contabilística para as Entidade do Setor não Lucrativo
SNCP – Sistema de Normalização Contabilística Público
SPA -Sector Público Administrativo
UA – Universidade de Aveiro
UC – Universidade de Coimbra
UL – Universidade de Lisboa
UP – Universidade do Porto
UPP – Universidades Públicas Portuguesas
UE – União Europeia

INTRODUÇÃO

Com crescente globalização da economia mundial, que se tem verificado ao longo dos últimos anos, surge a necessidade de se disponibilizar informação contabilística credível, relevante e comparável. Neste sentido, quer a contabilidade do setor privado, com o objetivo de apoiar tomadas de decisão que o tornem mais competitivo, quer a do setor público, com o objetivo de facilitar a tomada de decisões dos diferentes utilizadores, tem vindo a sofrer importantes desenvolvimentos com vista à harmonização e normalização contabilística.

O atual sistema de informação contabilística nacional aplicável aos organismos públicos, não é suficiente para prestar informação comparável entre as diversas instituições portuguesas. Segundo Carvalho (1998, p. 235), a “(...) *proliferação de Planos de Contas, impossibilitou, ou pelo menos dificultou, a comparabilidade entre as demonstrações contabilísticas das diferentes instituições (...)*” sendo essa dificuldade agravada a nível internacional, dada a existência de práticas de Contabilidade Pública diferentes nos diversos países.

A harmonização contabilística constitui, assim, um fator determinante no processo de reformas da contabilidade quer no setor privado, quer no público.

Entretanto, desde 2009 que está em vigor em Portugal para a contabilidade empresarial um Sistema de Normalização Contabilística, cujo referencial contabilístico está baseado em princípios e não em regras, adaptado das Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF) do *International Accounting Standards Board* (IASB), adotadas pela UE, abolindo-se por completo, em 2010, o anterior Plano Oficial de Contabilidade (POC) e diretrizes contabilísticas.

Em matéria de normalização contabilística para o sector público, a estratégia da UE, prende-se com a adoção das EPSAS, ainda não emitidas, as quais estão a ser preparadas com base nas normas para o setor público do *International Federation of Accountants* (IFAC), denominadas IPSAS.

A nível mundial são muitos os governos que reconhecem os benefícios da contabilidade do setor público baseada nas IPSAS para promover a *transparência e accountability*. Em

Portugal, com a aprovação do novo regime jurídico da organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), o artigo n.º 2 do referido diploma, refere que “*incumbe à CNC realizar os trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP) adaptado às normas internacionais específicas para o setor público (IPSAS) e às leis nacionais em que estas matérias são reguladas*”.

Embora se verifiquem indícios da adoção de um normativo baseado nas normas internacionais, ainda não se verificou o início da reforma da normalização contabilística para o sector público. No entanto, à semelhança do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) que teve a sua génese no POC, é expectável que agora também o POCP venha a ser alterado, tendo em perspetiva uma aproximação ao SNC aplicado ao setor empresarial desde 2009.

Neste sentido e considerando a intenção de se avançar com a adoção do normativo internacional num futuro próximo, é objetivo deste trabalho verificar se existe impacto na apresentação das demonstrações financeiras das instituições públicas do ensino superior, decorrente da transição do normativo nacional atual para um normativo contabilístico com referência às IPSAS a adotar pela UE.

De forma a cumprir os objetivos propostos, estruturamos este trabalho em duas partes fundamentais.

Na primeira parte, debruçamo-nos sobre a revisão da literatura procedendo à contextualização das temáticas da harmonização e normalização contabilística no sector público. São definidos os conceitos de harmonização e normalização, realçando o trabalho desenvolvido pelos organismos normalizadores do sector público quer a nível nacional, quer a nível internacional e o processo de convergência das IPSAS com destaque para o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), atendendo ao seu papel preponderante no desenvolvimento de normas e orientações internacionais a aplicar pelas entidades do setor público de cada país, facilitando a convergência com as normas internacionais e nacionais.

Face à importância dos desenvolvimentos ocorridos a nível internacional, procedemos, também, a uma análise do sistema contabilístico português face ao normativo

internacional para o setor público. Contextualizamo-lo, nomeadamente no que se refere ao setor da educação, assim como a situação atual da normalização contabilística em Portugal.

Abordamos ainda as perspetivas e os desafios para o futuro a nível de implementação das normas internacionais de contabilidade, nomeadamente no que respeita ao novo Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (SNC-AP)

Na segunda parte desta dissertação, efetuamos um estudo empírico, começando por identificar o problema e as questões de investigação do presente estudo. Apresentamos a metodologia utilizada no estudo de caso, mencionando igualmente o procedimento de recolha de dados.

Segue-se o estudo de caso – Universidades Públicas Portuguesas. De entre estas, selecionamos as universidades de Aveiro (UA), Coimbra (UC), Lisboa (UL) e Porto (UP), por serem estas as qualificadas como as melhores para se estudar em Portugal, segundo rankings¹, publicados entre 2011 e 2013, que analisam a performance de centenas de universidades com base num conjunto de critérios selecionados como críticos para qualificar o ensino.

Assim, procedemos a uma breve abordagem à origem e características das Universidades Públicas Portuguesas, focando a necessidade de adoção das normas internacionais de contabilidade, na medida em que fatores como a globalização e o envolvimento em projetos e programas internacionais, as políticas para controlar o défice orçamental nacional e a obrigatoriedade de prestar informação orçamental e financeira no seio da UE, levam a que haja necessidade de informação contabilística harmonizada.

De seguida, com o objetivo primordial de responder ao nosso problema e questões de investigação, analisámos as IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º 24 e procedemos a uma análise comparativa entre o POC-Educação e as referidas IPSAS no sentido de apurarmos as diferenças entre os dois normativos. Verificamos se as UPP elaboram os DPC de acordo com os requisitos exigidos pelo normativo nacional e estudarmos o impacto que as diferenças detetadas poderão causar na apresentação dos DPC quando forem adotadas, em Portugal, as normas com base no normativo internacional.

¹ *Academic Ranking of World Universities, Times Higher Education, Quacquarelli Symonds Limited - University World Rankings*

Finalizamos apresentando as principais conclusões decorrentes do estudo desenvolvido, bem como apresentamos as bases de trabalho para investigações futuras.

PARTE I – REVISÃO DA LITERATURA

CAPÍTULO I – HARMONIZAÇÃO E NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NO SETOR PÚBLICO

1.1 - DEFINIÇÃO DE HARMONIZAÇÃO E NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICAS

A nível mundial “(...) a crescente interpenetração e crescimento dos mercados económicos e financeiros conduz à reconhecida necessidade de procura da minimização das inconsistências nos procedimentos contabilísticos, entre os diversos países. Torna-se urgente implementar um corpo de normas, aceite internacionalmente, por forma a assegurar que a informação que serve de base à tomada de decisões económicas por parte de todos os agentes seja transparente, compreensível, fiável, consistente e comparável à escala internacional.” (Amaral, 2001, p. 34).

Neste sentido, de acordo com o Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu (2013), a existência de normas harmonizadas constituiria a base para uma melhor governação no setor público.

Pelo que, torna-se importante definir o significado do termo “harmonização” e distingui-lo do conceito “normalização”, dado que surge alguma confusão entre ambos, chegando mesmo a serem utilizados indistintamente.

Para Lüder (1988), citado por Louro (2007) “(...) a harmonização contabilística publica consiste em providenciar aos financiadores privados, aos governos e a instituições financeiras internacionais, uma imagem fiável e comparável dos países financiados, bem como modernizar a contabilidade pública nos diversos países, com o fim de reduzir as diferenças entre os sistemas contabilísticos utilizados nos mesmos(...)” (Louro, 2007, p. 52).

Rodrigues e Guerreiro (2004, p. 9) referem que “a harmonização é entendida como um processo em que se avança no sentido de diversidade para a comparabilidade global.”

Magalhães (2007, p. 45) refere que a harmonização constitui “(...) *um meio indispensável à necessária comparabilidade da informação financeira, que permitirá aferir da eficácia e eficiência de cada entidade, seja ela pública ou privada.*”

Estas afirmações vêm reforçar a importância a dar ao processo de harmonização contabilística internacional, pois em função do movimento crescente de uma economia globalizada, a harmonização acaba por ser um fato irreversível.

“A *normalização contabilística é definida como o movimento no sentido da uniformidade global*” (Rodrigues & Guerreiro, 2004, p. 9) ou, como refere Canals (1999), o emprego de modelos contabilísticos estandardizados para um conjunto de entidades económicas, cujo sistema de circulação de valor apresenta uma estrutura homogénea.

Caiado e Pinto (2002) referem que normalizar significa definir um conjunto de princípios e critérios, os quais devem ser uniformemente seguidos pelas diversas organizações económicas, no que diz respeito à nomenclatura das contas, ao seu âmbito e movimentação, às regras de valorização dos elementos, à determinação dos resultados e à elaboração e apresentação.

Borges, Rodrigues e Rodrigues (2010) referem que normalizar, consiste em criar uma metodologia comum, a ser seguida pelas unidades económicas visando, fundamentalmente a comparabilidade das informações inter-unidades, a universalidade dos dados recolhidos e a sua comparabilidade pelos diversos agentes económicos

Assim, para concluir, de acordo com Pereira, Estevam e Almeida (2009) podemos definir harmonização contabilística como o processo que tem como principal objetivo fomentar a comparabilidade de métodos e práticas contabilísticas, enquanto a normalização implica definir regras únicas que digam respeito aos vários aspetos relacionados com o reconhecimento, mensuração e políticas contabilísticas, bem como modelos das demonstrações financeiras.

1.2 – O PROCESSO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NO SETOR PÚBLICO

1.2.1 - OS ORGANISMOS NORMALIZADORES

As informações prestadas pela contabilidade ultrapassam, em larga escala, o âmbito da entidade revestindo interesse para uma vasto conjunto de utilizadores. Sendo assim, o setor público tem vindo a deparar-se com a necessidade de encontrar uma base contabilística comum, baseada em métodos e procedimentos conhecidos e aceites, de forma a permitir a comparabilidade da informação através de modelos contabilísticos estandardizados.

Neste sentido, Nogueira (2005, p. 79) refere que a emissão de normas de contabilidade internacionais é necessária quando a “(...) *normalização contabilística do sector publico transcende o âmbito nacional, isto é quando diz respeito a vários países com o objectivo de harmonizar as normas de contabilidade e obter informação comparável entre os mesmos (...)*”.

Os recentes desenvolvimentos da normalização da contabilidade pública aproximam-se dos registados nos normativos aplicáveis ao sector privado. No entanto, a normalização a que se tem assistido no sector público surge com um considerável atraso relativamente ao sector empresarial, que reage mais rápido ao fenómeno da globalização, na tentativa de tornar as empresas mais competitivas nos mercados internacionais.

No setor público, a harmonização foi impulsionada pela atual crise da dívida soberana, marcada pelos elevados défices públicos e baixos níveis de crescimento económico, que obrigam os governos a comunicar de uma forma mais rigorosa e transparente os dados orçamentais. Neste sentido, a Diretiva 2011/85/UE do Conselho vem exigir maior transparência e responsabilidade do setor público, bem como estatísticas fiscais mais fiáveis, atualizadas e comparáveis, só possíveis com base num instrumento contabilístico e de reporte comum, harmonizado e pormenorizado.

Segundo Alijarde e López (2002), os organismos reguladores do sector público que se podem realçar são: Organização para a Cooperação de Desenvolvimento Económico (OCDE), Organização das Nações Unidas (ONU), União Europeia, *International*

Federation of Accountants / Public Sector Committee (PSC) e Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)

A nível mundial, a *International Federation of Accountants* emite normas orientadoras para o sector público e para as entidades sem fins lucrativos, sendo também responsável pela emissão de normas internacionais de auditoria. O IFAC é um organismo normalizador de carácter profissional que reúne profissionais de contabilidade de todo o mundo. Encontra-se organizado nos seguintes comités: indicação, desenvolvimento das organizações profissionais de contabilidade, pequenas e médias empresas, auditoria profissional nos negócios e auditores transacionais.

O objetivo principal do PSC, atual *International Public Sector Accounting Standards Board*, do IFAC é “ (...) servir o interesse público desenvolvendo normas contabilísticas internacionais de alta qualidade e facilitando a convergência das normas nacionais e internacionais, aumentando por esta via a qualidade e uniformidade do relato financeiro em todo o mundo” (Prefácio das IPSAS, 2007, §5).

Ainda com base no §5, o IPSASB atinge os seus objetivos quando: emite as IPSAS; promove a sua aceitação e a convergência internacional para essas normas; e publica outros documentos em que assegura orientação em questões e experiências sobre a informação financeira do sector público.

As IPSAS são a base de orientação geral para as administrações e outras organizações do sector público e determinam “(...) as condições de informação contabilística e financeira a respeitar(...)”, e são fundamentais para todos os processos que visem o “(...) reforço da transparência e da responsabilidade de prestação de contas das administrações públicas” (Comissão das Comunidades Europeias, 2002, p.11-12).

À semelhança do que existe para o sector privado, o IPSASB tem desenvolvido um conjunto de normas de contabilidade recomendadas para as entidades do setor público, designadas por IPSAS. Apesar de não lhe ser reconhecida legitimidade para a imposição das mesmas, logo sem força legal, as IPSAS desempenham um papel importante no desenvolvimento e revisão dos normativos nacionais.

Numa fase inicial, as IPSAS seguiram de perto o que já estava definido para o sector privado, através das *International Accounting Standards (IAS)*, denominadas atualmente de *International Financial Reporting Standards*, com o objetivo de assegurar a harmonia entre a normalização pública e a estabelecida para o sector privado, nomeadamente no âmbito do relato financeiro, sendo que esta adaptação teve em conta as especificidades do sector público. Numa segunda fase, as IPSAS passaram a abordar aspetos específicos do sector público, nomeadamente os impostos e os orçamentos públicos. Estas normas permitem a transparência e consistência do relato financeiro das entidades do sector público, possibilitando a todos os interessados um melhor acompanhamento do desempenho destas entidades. Caiado (2004, p. 1) afirma que *“as organizações que integram o sector público estão a ser confrontadas com novos desafios em matéria contabilística. De facto, o movimento em curso tendente a normalizar, a nível mundial, a contabilidade do sector público, (...) prevê mudanças significativas na contabilidade adoptada pelos organismos do sector público em diversos países”*.

Até à presente data, o IPSASB emitiu trinta e duas IPSAS em base de acréscimo e uma IPSAS em base de caixa, útil para países que estão no processo de transição para a base de acréscimo e que, sempre que aplicável, são revistas de acordo com as revisões da *International Financial Reporting Standards (IFRS)* que lhe estão subjacentes.

A nível europeu a *Fédération des Experts Comptables Européens* é responsável pela elaboração de alguns estudos sobre o grau de harmonização alcançado na UE. A FEE criou um Comité para o sector público onde pretende apoiar a Comissão Europeia na tomada de decisões relacionadas com todo o sector público, principalmente no que respeita à recomendação de uso das IPSAS pelos países da UE. O PSC do FEE representa a profissão contabilística europeia a nível internacional, participando no PSC do IFAC. Deste modo, o Comité integra representantes de organismos dos respetivos países membros, sendo Portugal representado pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

O PSC da FEE não realiza um trabalho ativo na elaboração de normas contabilísticas para o sector público, limita-se a efetuar comentários às normas emitidas pela IFAC, o que, deste modo, complementa o trabalho deste organismo (Alijarde & López, 2002; Hepworth, 2001).

A FEE tem vindo a emitir diversos documentos com as vantagens da utilização da “contabilidade do acréscimo”, e consequentemente das IPSAS, por parte das entidades públicas a nível europeu de forma a sensibilizar para estes assuntos.

No documento, “Accounting for More Effective Public Policy”, é mencionado que a contabilidade do acréscimo proporciona uma informação mais completa sobre a posição financeira (FEE 2006a).

Noutro estudo, “Better Financial Information for Better Decision Making”, é referido que a contabilidade do acréscimo facilita o planeamento, a gestão financeira e a tomada de decisões pelos governos, além de ser um robusto e aceitável meio de medir a economia, eficiência e a eficácia das políticas públicas (FEE 2006b).

A FEE (2007) reconhece no “*Accrual accounting in the public sector*” que à medida que os países da Europa avançam para uma contabilidade do acréscimo, é mais provável que estes venham a utilizar as IPSAS.

Na conferência, realizada em Bruxelas em 2008, foi reforçado o reconhecimento, por parte da FEE, da importância que as IPSAS desempenham na normalização da contabilidade pública (FEE, 2008).

Recentemente, em março de 2014, a FEE publicou um artigo “Issues paper on EPSAS”, onde refere que a Comissão Europeia avaliou a adequação das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público para os Estados-Membros (EM) e concluiu que o caminho a seguir na UE seria o desenvolvimento de normas europeias específicas para o setor de contabilidade pública, as EPSAS (FEE, 2014).

Em Portugal, podemos identificar algumas entidades públicas responsáveis pelas normas da contabilidade portuguesa, tais como:

- o Banco de Portugal, entidade responsável pela normalização das instituições financeiras;
- o Instituto Português de Seguros, órgão regulador das empresas seguradoras;

- a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, entidade que estabelece as normas específicas para as empresas cotadas com ações negociadas na Bolsa de Valores; e
- a Comissão de Normalização Contabilística, órgão que regula as normas contabilísticas portuguesas para empresas comerciais, industriais e outros entes privados.

No que se refere ao setor público, foi criada a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), no âmbito do Ministério das Finanças, através do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 2132/97, de 3 de Setembro, diploma que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública, com a missão de assegurar a normalização e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP e dos planos sectoriais, de uma forma gradual, de modo a garantir a necessária segurança e eficácia. (*Site da CNCAP, 2011, Identificação e Missão*).

Ao longo da sua atividade, e apesar das competências que lhe foram atribuídas, emitiu apenas duas Orientações genéricas:

- Orientação n.º 1/98, publicada através da Portaria n.º 116/99 (2.ª série), de 10 de Fevereiro do Senhor Ministro das Finanças; e a
- Orientação n.º 2/2000, publicada através da Portaria n.º 42/2001, de 19 de Janeiro.

A primeira teve por objeto a emissão de normas metodológicas, prazos de implementação a adotar pelos organismos, serviços e outras entidades abrangidas pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, para efeitos da aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública.

A segunda teve por objeto a recomendação da adoção generalizada pelos serviços e organismos obrigados a aplicar o Plano Oficial de Contabilidade Pública e planos sectoriais dele decorrente, das normas de inventariação aprovadas pela Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril.

A CNCAP foi extinta em 2011, sendo as suas atribuições integradas na Comissão de Normalização Contabilística em 2012.

No que concerne a atividade desenvolvida por esta Comissão, Nogueira (2005, p. 85) refere que é de “(...) *opinião que o trabalho desenvolvido pela CNCAP está muito aquém*

das exigências impostas pela reforma da contabilidade pública. Os organismos do SPA estão a «viver» uma autêntica «revolução» pela implementação dos novos planos de contabilidade, onde se evidencia a falta de um enquadramento conceptual para a contabilidade pública, bem como estudos mais aprofundados acerca da matéria.»

Mais recentemente, em 29 de junho de 2012, foi aprovado um novo regime jurídico da organização e funcionamento da CNC que integra as anteriores atribuições e competências de normalização contabilística para o setor público. No âmbito das novas competências atribuídas, a CNC passou a ser responsável pela emissão de normas contabilísticas destinadas ao setor público, tendo por referência as Normas Internacionais de Contabilidade Pública, bem como contribuir para a sua implementação e melhoria.

Segundo António Gonçalves Monteiro, Presidente da Comissão de Normalização Contabilística, em entrevista à revista Revisores e Auditores de abril a junho de 2013, o Comité de Normalização Contabilística Público (CNCP) está focado em três temas principais:

- discutir um documento “Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística Público”;
- analisar experiências adquiridas por outros países relativamente a reformas idênticas; e
- acompanhar os trabalhos e a política de harmonização contabilística dos sistemas de Contabilidade Pública ao nível da União Europeia.

De acordo com os objetivos estabelecidos para o ano de 2014, publicados no site da CNC, o Comité de Normalização Contabilística Público pretende:

- Concluir os trabalhos conducentes à preparação do Sistema de Normalização Contabilística aplicável às Administrações Públicas, isto é:
 - preparar um conjunto de Normas de Contabilidade e Relato Orçamental e Financeiro (NCP) com base nas IPSAS e outros normativos, nomeadamente no SNC;
 - desenvolver uma Estrutura Conceptual baseada nos trabalhos preliminares e estudos do IPSASB sobre a matéria, e também no SNC;
 - desenvolver um Plano de Contas Multidimensional que acomode os diferentes classificadores orçamentais, que proporcione o alinhamento do classificador económico da contabilidade orçamental com o plano de contas

- da contabilidade financeira e que seja o mais consistente possível com as contas nacionais;
 - elaborar os modelos de demonstrações orçamentais e financeiras;
 - divulgar a discussão pública da proposta do SNC-AP;
 - elaborar propostas de diplomas legais para aprovação do SNC-AP e legislação complementar aplicável.
- Preparar o “Manual de Implementação do SNC-AP.
 - Prestar esclarecimento técnico sobre matérias contabilísticas, isto é, proceder à análise e resposta às questões que sejam dirigidas à CNC por organismos públicos relativamente à aplicação das normas contabilísticas em vigor para as administrações públicas.

Os objetivos traçados para o CNCP são bastante ambiciosos pelo que é previsível que, num futuro próximo, se vejam os resultados desta reestruturação do organismo regulador, designadamente na evolução da normalização contabilística para o Setor Público em Portugal que, a par da dinâmica observada nesta área de conhecimento, quer a nível da UE, quer a nível mundial, nos permitirá aproximar da evolução normativa verificada noutros países.

1.2.2 - O PROCESSO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILISTICA

A “diversidade de práticas contabilísticas dificulta qualquer comparação da informação contabilística pública, o que nos leva a reflectir sobre a harmonização da Contabilidade Pública”. (Fuentes & Bagues, 2000, p. 658). Estes autores referem que as diferenças entre os sistemas contabilísticos públicos estão relacionadas com a específica gradação de necessidades e objetivos da informação contabilística pública que se manifestam em cada país e com as diferentes características do contexto político-administrativo em que cada sistema contabilístico público opera (Fuentes & Bagues, 2000).

Quanto às necessidades de informação contabilística pública, Lüder (1994), referenciado por Fuentes e Bagues (2000, p. 669), assinala que os países desenvolvidos compartilham, a um nível geral, as mesmas necessidades de informação, relacionadas principalmente

com a posição financeira, o consumo líquido de recursos e a eficiência da gestão das entidades públicas.

Contudo, apesar dos diversos países compartilharem as mesmas necessidades, não significa que a ordem de prioridade e os objetivos sejam os mesmos, o que implica que os sistemas contabilísticos tenham características diferentes.

Segundo um estudo realizado pela Ernst & Young (2010), existem quatro sistemas contabilísticos possíveis: base de caixa, base de caixa modificada, base do acréscimo modificada e base do acréscimo. Sendo que:

- na base de caixa as transações e outros acontecimentos apenas são reconhecidos quando ocorre o pagamento ou recebimento;
- na base de caixa modificado as transações e outros acontecimentos são reconhecidos em regime de caixa durante o ano e somente no final do exercício, reconhece as contas a pagar e a receber;
- na base do acréscimo modificado as transações e outros acontecimentos são reconhecidos pela base do acréscimo, mas certas classes de ativos ou passivos não são reconhecidos como tal;
- na base do acréscimo as transações e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem, o que significa que são registrados nas DF nos períodos a que dizem respeito.

Os sistemas de base modificado são muitas vezes aplicados, segundo o estudo efetuado, para que um país não transite diretamente da base de caixa para a base do acréscimo. No entanto verifica-se que grande parte dos países já adotou a base do acréscimo, apontando como principais vantagens o aumento da eficiência, a responsabilização externa e o apoio à gestão e como principal desvantagem os custos associados às reformas da contabilidade.

Julve (2003, p. 159) refere o facto de estarem “(...) em curso importantes experiências no terreno de reforma dos sistemas contabilísticos, em diferentes países e entidades, como é o caso da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico), da NATO (Organização do Tratado do Atlântico Norte) e da Comissão Europeia.

No seguimento de abordagens efetuadas em anos anteriores, em outubro de 2011, o IFAC enviou ao G-20 uma carta com propostas e recomendações para reunião em

novembro de 2011, com o intuito do Grupo promover a estabilidade económico-financeira e, simultaneamente, promover a transparência e *accountability* nas tomadas de decisão e relato financeiro do setor público. Neste sentido, o IFAC recomenda que o G-20:

- incentive e facilite o reporte financeiro em base de acréscimo;
- divulgue as DF auditadas seis meses após a data de relato, de modo a que a informação possa ser precisa e atempada; e
- adote e implemente as IPSAS.

Assim, segundo Jorge (2012a, p. 51), *“a adoção das NICSP pelos governos a nível mundial promoverá a qualidade da informação financeira relatada pelas entidades públicas, (...). A adoção global destas normas irá facilitar a comparabilidade de tal informação numa base global e apoiar as decisões de gestão interna sobre a afetação de recursos (planeamento e orçamentação), acompanhamento e accountability. Adicionalmente, (...), as IPSAS irão também promover melhor informação respeitante ao sistema de riscos associado aos passivos do governo.”*

De acordo com Jorge (2012a), Seiwald e Geppl (2012) e Christiaens e Vanhee (2012), verifica-se que são já muitos os governos que reconhecem os benefícios da contabilidade do setor público em base do acréscimo e aplicam as IPSAS. Alguns países ainda reportam em base de caixa e não pretendem adotar a base de acréscimo. Outros usam o seu próprio sistema de contabilidade em base de acréscimo não baseado nas IPSAS. E, seguindo a tendência do setor privado que já adotou as Normas Internacionais de Relato Financeiro, há outros que ponderam adotar as IPSAS.

No âmbito das IPSAS, utilizam-se procedimentos e práticas comuns que permitem obter informação harmonizada, de melhor qualidade e internacionalmente comparável pelo que, a Fact Sheet de Março de 2012 refere que a Áustria, o Brasil, a Costa Rica, a Estónia, a Indonésia, o Quénia, a Nova Zelândia, o Perú, a Rússia, a Eslováquia, o Sul de África, a Espanha, a Suíça e a Tailândia, são alguns exemplos de países que já adotaram ou estão a planear adotar as Normas Internacionais de Contabilidade para o setor público.(IPSASB, 2012)

De acordo com um estudo realizado pelo *Federal Accounting Standards Advisory Board* (FASAB), em 2007, as Organização dos Estados Americanos (*Organization of American States*), a Assembleia Geral da ONU para o sistema de organização das Nações Unidas,

a Comissão Europeia, a *North Atlantic Treaty Organization* (NATO) e a OCDE já adotaram, também, as IPSAS.

1.2.3. - A CONVERGENCIA DA UNIÃO EUROPEIA COM AS IPSAS

No que diz respeito ao processo de convergência com as IPSAS, à semelhança de muitos países desenvolvidos que estão empenhados no processo de modernização dos seus sistemas contabilísticos que lhes permita passar de um sistema de contabilidade de caixa para um sistema de contabilidade na base de acréscimo, a Comissão Europeia *“(…) também sentiu a necessidade de seguir esta reforma internacional da contabilidade, tendo decidido há alguns anos fazer evoluir o seu sistema de contabilidade de um mero registo das operações relativas às receitas e despesas orçamentais (contabilidade de caixa) para um sistema de contabilidade de exercício com o objectivo de proporcionar uma imagem mais completa da situação financeira das Comunidades, indicando todo o activo e passivo bem como as despesas e receitas do exercício financeiro”* (Comissão das Comunidades Europeias, 2002, p. 5)

No que respeita aos países membros da União Europeia, no contexto atual de crise económico-financeira, verifica-se a necessidade de maior disciplina e rigor orçamentais. A informação deve ser atempada, credível, transparente e comparável de forma a poder assegurar o correto funcionamento do quadro de supervisão orçamental da UE.

A falta de harmonização contabilística entre os Estados-Membros da UE ou mesmo entre diferentes níveis de governo num mesmo país continua a ser um problema na medida em que há necessidade de um maior rigor orçamental e controlo do reporte para efeitos do acompanhamento do processo de convergência e do Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC).

A UE tem vindo a pronunciar-se sobre o assunto e, em maio de 2011, o Parlamento Europeu considerou, no art.º 3.º, n.º 1, b) do Relatório sobre a proposta da diretiva 2011/85/EU do Conselho, de 8 de novembro, *que “os Estados-Membros diligenciarão no sentido de adoptarem as Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público no prazo de três anos a contar da entrada em vigor da presente directiva.”* A diretiva referida foi aprovada em novembro do mesmo ano. No entanto, mais tarde opta por introduzir alguma prudência no requisito de implementação das IPSAS no espaço

européu. O art.º 16.º, n.º 3 da Diretiva n.º 2011/85/EU, de 8 de novembro, do Conselho da União Europeia, estabelece que “*até final de 2012, a Comissão procede a uma avaliação da adequação das Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público aos Estados-Membros*”.

Em relação a este assunto, o Eurostat iniciou, em fevereiro de 2012, um processo de consulta pública sobre a adequação das IPSAS para os Estados-Membros. Foi questionado, entre outros aspetos, as vantagens e desvantagens das IPSAS e o processo e *timing* mais adequado para a sua implementação.

Com base nas respostas recebidas quer pelos organismos públicos e privados, quer pelos cidadãos que participaram, foi elaborado um relatório publicado em 18 de dezembro de 2012, de onde se destacam, entre outras, como vantagens:

- o aumento da transparência, coerência e comparabilidade das demonstrações financeiras do setor público, o que implicaria uma redução da incerteza por parte das agências de *rating* e outros utilizadores das demonstrações financeiras;
- a redução do risco de influência política;
- o reforço na livre circulação de investidores de capital no mercado interno;
- a comparação das atividades financeiras dos governos; e
- o facto de permitir aos Estados-Membros competir em pé de igualdade no que se refere aos recursos financeiros disponíveis nos mercados da União Europeia, bem como em mercados mundiais de capitais.

Como desvantagens e obstáculos na adoção das IPSAS destacam-se os seguintes aspetos:

- cada Estado Membro tem a sua própria legislação, o que dificulta a adoção de um único conjunto de regras;
- as IPSAS não são apropriadas para todas as entidades, deste modo deverá diferenciar-se entre o tamanho e os recursos disponíveis de cada entidade;
- determinados assuntos não estão considerados pelas IPSAS, como é exemplo o reconhecimento, mensuração e divulgação dos benefícios sociais;
- o custo de investimento (hardware, software, formação, etc.) é demasiado elevado;

- a possível resistência por parte dos funcionários públicos em mudar o sistema atual;
- o aumento de volume de trabalho e a falta de pessoal especializado; e
- as dificuldades de implementação e as formas muito heterogéneas de aplicação das IPSAS podem prejudicar a comparabilidade da informação financeira.

Quanto ao processo e *timing* de implementação das IPSAS, a maioria dos participantes na consulta pública considera que deve ser feito a médio e longo prazo, podendo o prazo diferir de Estado-Membro para Estado-Membro, tendo em conta a escala e os custos.

A diretiva 2011/85/UE do Conselho, de 8 de Novembro de 2011, reconhece que “*A existência de práticas de contabilidade pública exaustivas e fiáveis em todos os subsectores da administração pública constitui um pré-requisito para a elaboração de estatísticas de elevada qualidade que sejam comparáveis entre os Estados-Membros*”. No entanto, Caiado (2004) admite que existe ainda um largo caminho a percorrer no seio dos EM para que a comparabilidade das respetivas contas dos países seja assegurada.

A este propósito, no Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu, de 6 de março de 2013, relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-Membros, a Comissão Europeia identifica alguns problemas que condicionam a aplicação direta das IPSAS nos Estados-Membros, nomeadamente o facto destas permitirem vários tratamentos contabilísticos alternativos e não se referirem a alguns assuntos relevantes do setor público. Assim, é sugerida a adoção de normas europeias, baseadas nas IPSAS, mas com as adaptações necessárias a colmatar os limites detetados – as EPSAS, ainda não emitidas.

Segundo a Comissão Europeia, a adoção das EPSAS poderia trazer, entre outras vantagens inerentes ao desenvolvimento de normas próprias por parte da UE, a possibilidade assegurar um conjunto de normas de contabilidade em base de acréscimo, adaptadas às exigências dos Estados-Membros da UE, facilitando a sua aplicação na prática com a rapidez necessária.

CAPITULO 2 – O SISTEMA CONTABILISTICO PORTUGUÊS FACE AO NORMATIVO INTERNACIONAL DO SETOR PÚBLICO

2.1 - O SISTEMA CONTABILISTICO PORTUGUÊS DO SETOR PÚBLICO

2.1.1 – CARACTERIZAÇÃO

A evolução económica ao longo dos últimos anos impõe maior rigor e transparência na utilização dos dinheiros públicos, assim como a modernização de procedimentos que facilitem a consolidação de contas do Estado. Uma Administração Pública moderna exige cada vez mais informação contabilística útil para a tomada de decisões e para o controlo orçamental e, como tal, a necessidade de implementação de um novo sistema de contabilidade.

Com a integração de Portugal na Comunidade Económica Europeia em 1986, foi necessário tomar medidas no sentido de permitir a convergência das Administrações Públicas do Espaço Comunitário Europeu. Pretendia-se a convergência das economias mais débeis, por exemplo com défices excessivos, aos padrões das maiores economias europeias. Portugal não ficou alheio às novas exigências decorrentes da sua adesão e iniciou uma reforma da Administração Pública na qual a Contabilidade Pública assumiu um papel importante.

Neste contexto, desde os anos 90 que se assiste à reforma da contabilidade pública, tendo como principais novidades a utilização da digrafia e a obrigatoriedade de integrar três sistemas contabilísticos que permitem não só garantir o cumprimento da legalidade e o controlo orçamental através da Contabilidade Orçamental, mas também facilitam informação sobre a situação financeira e desempenho com a Contabilidade Financeira e o cálculo e análise dos custos e proveitos dos produtos, serviços e atividades aplicando a Contabilidade Analítica, de Custos ou de Gestão. Nos sistemas de contabilidade financeira e contabilidade analítica é utilizada a base do acréscimo.

Podemos distinguir dois períodos importantes no processo de reforma da contabilidade pública portuguesa: de 1990 a 1997 e de 1997 até a presente data.

Na base da reforma da Contabilidade Pública (entre 1990 e 1997) esteve a Lei de Bases da Contabilidade Pública, complementada pelo Regime da Administração Financeira do

Estado (RAFE). Esta reforma veio definir e aperfeiçoar o sistema contabilístico utilizado na Administração Pública através de uma planificação contabilística que enuncia os princípios orçamentais e os critérios de classificação das receitas e das despesas, as regras de execução e modificação, a possibilidade de se apresentarem as despesas do Estado por programas e, finalmente, reforçar a responsabilidade dos dirigentes.

De acordo com Caiado, Carvalho e Silveira (2010), os principais objetivos estabelecidos pelo RAFE prendem-se com uma clara preocupação por modernizar a administração pública, com vista a uma maior e melhor racionalização da despesa pública, ao cumprimento da legalidade, a um mais eficiente controlo das despesas públicas e, finalmente, a uma maior e mais oportuna divulgação de informação financeira.

Posteriormente, de forma a dotar o Estado com um sistema de contas adequado às necessidades da Administração Pública, surge em 1997 a obrigatoriedade da utilização do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) pelos organismos públicos, cujo principal objetivo, é criar condições para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa Contabilidade Pública moderna, que se torne num instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação.

Carvalho (2000, pp 239 e 247) refere que “*A aprovação do POCP marca de forma decisiva as mudanças prementes e necessárias para a efectivação da denominada Nova Gestão Pública, (...)*”, e constitui “*(...) a base, ou a referência de toda a Contabilidade Pública*”.

Deste modo, os objetivos fundamentais não são exclusivamente o cumprimento da legalidade, mas também a satisfação da necessidade de informação não só em termos financeiros, mas também económicos e patrimoniais. Pelo que, o POCP deverá permitir:

- a tomada de decisões estratégicas no domínio orçamental;
- disponibilizar informação para apoiar o controlo da atividade financeira da administração pública pelas entidades com competência legal nesse domínio;
- a obtenção dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da Contabilidade Nacional; e
- a disponibilização de informação sobre a situação patrimonial.

O POCP prevê três sistemas contabilísticos.

- A contabilidade orçamental que permite prestar informação que verifique se os diferentes organismos públicos aplicam os meios financeiros conforme foram aprovados e proporciona informação das alterações ao orçamento nas diferentes fases da sua execução.
- A contabilidade patrimonial informa sobre o património da entidade contabilística, bem como sobre a sua situação económica e financeira. Numa perspetiva estática, informa sobre os bens, direitos e obrigações evidenciando-os no balanço. Numa perspetiva dinâmica, reflete a forma como o património variou, apresentando o cálculo do resultado por comparação dos proveitos e ganhos, com os custos e perdas, evidenciados na demonstração dos resultados.
- A contabilidade analítica tem como objetivo a obtenção de informação sobre a formação dos custos relativos às atividades e aos serviços prestados ao exterior e ainda a obtenção de informação para a análise e controlo de gestão.

Procurando ainda dar resposta às necessidades de informação específicas de vários sectores de atividade foram também aprovados quatro planos sectoriais.

- O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (Decreto- Lei n.º 54-A/99 de 22 de Fevereiro), para ser aplicado pelas entidades do Sector da Administração Autárquica.
- O Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (Portaria n.º 794/2000 de 20 de Setembro) para ser aplicado pelas entidades que pertencem ao Sector da Educação.
- O Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (Portaria n.º 898/2000 (I-B Série), D.R. n.º 225, de 28/09/2000) para ser aplicado pelas instituições que pertencem ao Sector da Saúde.

- O Plano Oficial de Contabilidade das Instituições de Solidariedade e de Segurança Social (Decreto-Lei n.º 12/2002 de 25 de Janeiro), para ser aplicado pelas instituições que pertencem ao Sector da Solidariedade e Segurança Social.

Assim, sobre o POCP, Carvalho (1997, p. 301) refere que se trata de “(...) *um plano oportuno dada a necessidade de uma homogeneização dentro da Administração Pública* (...)” e Caiado (1998) entende que o POCP assenta basicamente na necessidade de modernização dos processos contabilísticos dos organismos públicos e da comparabilidade da informação, de modo a que a elaboração da informação seja imparcial e objetiva e, consequentemente, mais próxima das normas de contabilidade internacionais.

2.1.2 - SETOR DA EDUCAÇÃO

A especificidade e a dimensão do Sector da Educação e a diversidade das entidades que engloba justificaram a existência de um plano setorial de contabilidade adaptado à educação. Neste sentido Carvalho (1996) refere os motivos seguintes para a criação de um plano de contabilidade específico para este sector:

- as entidades abrangidas têm características próprias que não estão contempladas em nenhum plano de contabilidade;
- o plano de contabilidade deve desenvolver grupos de contas para a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica; e
- a mudança dos responsáveis pela gestão repete-se com alguma frequência pelo que, deste modo, a planificação contabilística poderá representar a qualidade da gestão.

O POC-Educação é um plano setorial para o Sector da Educação baseado no Plano Oficial de Contabilidade Público, integrando as adaptações entendidas como necessárias para aplicação nas instituições e organismos do sector do ensino.

Estão abrangidos por este plano todos os serviços e organismos do atual Ministério da Educação e Ciência, bem como os organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública.

Nos termos do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria n.º 794/2000, o POC-Educação aplica-se ainda a *“(...) organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a Educação ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades referidas no número anterior, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento de Estado e ou dos orçamentos privativos destas entidades”*.

Um dos aspetos inovadores do POC-Educação é a consolidação de contas dos grupos públicos. De acordo com o ponto 12.1 da Portaria n.º 794/2000 do POC-Educação, *“A informação contabilística produzida pelas entidades contabilísticas constitui uma informação fragmentada que fica muito longe de satisfazer as necessidades informativas das entidades nos dois últimos patamares...”* pelo que, deste modo, *“...torna-se necessário consolidar informação financeira que melhore o processo de tomada de decisão pelos responsáveis financeiros e pelos responsáveis políticos e que leve à criação de uma cultura de apresentação de contas intra-entidades pertencentes a um mesmo grupo...”*. Com este processo pretende-se potenciar o controlo legal e político do “grupo público” e instaurar uma política e cultura de gestão de grupo, ao mesmo tempo que se procura facilitar a comparabilidade temporal e espacial, constituindo também um fator de transparência da informação pública.

Outra das especificidades do POC-Educação, referida no seu ponto 2.9 e diretamente relacionada com a elaboração e prestação de contas, é a obrigação da existência de um sistema de controlo interno que inclua um plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo, de forma a garantir a fiabilidade da informação financeira apresentada.

Tal como refere Jesus (2009, p. 35), *“no fundo, o objetivo principal a atingir com o POC-Educação é o de, no futuro, se poder medir com maior rigor os níveis de eficiência e de eficácia do investimento público no Sector da Educação, bem como a forma como são aplicados os fundos à sua disposição nas suas diversas áreas de actuação.”*

2.2 - SITUAÇÃO ATUAL DA NORMALIZAÇÃO CONTABILISTICA EM PORTUGAL

Decorridos alguns anos desde o início do processo de reforma da contabilidade pública, podemos conhecer o grau de implementação do POCP nas diversas entidades públicas e verificar se a informação que tem sido apresentada por essas entidades representa uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, económica e patrimonial. Neste sentido, destacamos alguns estudos enumerados por Fernandes (2009):

- No relatório da extinta CNCAP, referente a 2006, podemos encontrar informação resumida sobre o grau de implementação dos diferentes planos públicos, referente ao ano de 2005:
 - O POCP encontrava-se implementado em 69 serviços e fundo autónomos;
 - O POC-Educação encontrava-se implementado em 164 entidades;
 - O POC-Ministério da Saúde encontrava-se implementado em 71 entidades, (representado a totalidade das entidades);
 - O POCISSS encontra-se em todas as entidades (num total de 21) do perímetro de consolidação do Orçamento da Segurança Social.
- Em 2006, Gonçalves (2006), apresentou um estudo relativo à implementação do POC-Educação nas instituições de ensino superior, concluindo, conforme síntese apresentada por Fernandes (2009, p.183), que:
 - *“Relativamente ao grau de implementação do POC-Educação, um elevado número de entidades implementou a contabilidade orçamental e patrimonial. No entanto, apenas um número reduzido implementaram a totalidade do POC-Educação, ou seja, os três sistemas contabilísticos exigidos (orçamental, patrimonial e analítico).*
 - *O grau de implementação do POC-Educação (apenas a contabilidade orçamental e patrimonial) está directamente relacionado com a quantidade de unidades orgânicas. Quanto maior o número de unidades orgânicas, menor é o grau de implementação do POC-Educação.*
 - *As instituições que não implementaram na totalidade o POC-Educação apontam como principais causas, em primeiro lugar, a complexidade do sistema de contabilidade analítica, seguida das dificuldades da avaliação do património.(...)”.*
 - *Nas universidades e institutos politécnicos “(...) faltam avaliar alguns bens do património, que na sua maioria são os edifícios.*

- *Relativamente à consolidação de contas, obrigatória no POC-Educação, a grande maioria das entidades não a implementou, justificando que tal se deve à complexidade do sistema e à falta de recursos humanos com a formação necessária.”*
- Vieira (2008), citado por Fernandes (2009, p.184), efetuou um estudo que tinha, também, como um dos objetivos, apurar qual o nível de implementação do POCP, no ano de 2007, nos serviços e fundos autónomos. As principais conclusões apresentadas são:
 - *“A taxa de implementação do POCP é ainda relativamente baixa, e que ao contrário do que era previsto não evolui significativamente nos últimos 5 anos (...).*
 - *Não há relação entre a dimensão da entidade, analisada quer em função do volume de orçamento, quer em número de funcionários, e a não implementação.*
 - *Com a introdução do POCP todos os organismos passaram a usar a digrafia quer na contabilidade orçamental quer na financeira.*
 - *As entidades continuam a elencar (...) falta de sistema informático que possibilite a transição para o POCP e falta de meios financeiros e humanos.”*

Com base nos estudos referidos e de acordo com Fernandes (2009), a informação produzida ainda não reúne as condições necessárias para que se considere fiável e comparável. Apresentam-se algumas dificuldades, nomeadamente na definição de critérios de valorimetria e, conseqüentemente, na elaboração do primeiro balanço.

Também a introdução do princípio do acréscimo ainda não foi plenamente aceite e compreendida pelos diferentes agentes e ainda predomina a perspetiva orçamental na interpretação das contas das entidades públicas. Verifica-se que prevalece a ideia que as contas são, apenas, para serem apresentadas ao Tribunal de Contas. A administração ainda está orientada para a gestão dos *inputs* e o controlo da fraude. Falta ainda que outros utilizadores vejam utilidade neste novo sistema. Não basta publicar leis, é também necessária a criação de condições e motivações para a sua efetiva implementação através da participação de todos os agentes interessados, desde os gestores, passando pelos funcionários e até aos cidadãos e geral.

Fernandes (2009) refere ainda que, após alguns anos da publicação do POCP, obrigatoriamente aplicável a todos os organismos do Setor Público Administrativo,

constata-se que o seu processo de implementação ainda não se encontra concluído. Tendo por base os estudos atrás mencionados, a referida autora conclui que “(...) o processo da reforma da contabilidade pública ainda não se concretizou na sua totalidade e nas entidades que já o implementaram falta comprovar se as demonstrações financeiras representam a imagem verdadeira e apropriada da situação económica, financeira e patrimonial da entidade contabilística.” (Fernandes, 2009, p.187)

No entanto, a crise económico-financeira obrigou Portugal a recorrer a ajuda externa internacional e, consequentemente, a assumir compromissos sobre medidas de reforço da gestão orçamental, bem como na aplicação do sistema de contabilidade pública. Neste sentido, o atual governo assumiu no seu programa “*estender a adoção a toda a Administração Central do Plano Oficial de Contabilidade Pública, o que permitirá a integração das três vertentes da contabilidade – a orçamental, a patrimonial e a analítica – e assim conhecer com maior rigor a situação orçamental e patrimonial das entidades públicas, assim como conhecer os custos dos bens e serviços produzidos.*” (Presidência do Conselho de Ministros, 2011, p. 25). Ainda se encontra patente, em vários artigos da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) e também no diploma que regula a execução do Orçamento de Estado (OE) de 2012, o alargamento da implementação do POCP a todos os organismos da Administração Pública. Também, aquando da Conta Geral do Estado (CGE) 2010, na recomendação 14, o Tribunal de Contas aconselhava o alargamento do POCP o mais rapidamente possível, para que a CGE de 2013 pudesse refletir a real situação financeira e patrimonial da Administração Central, incluindo o balanço e demonstração dos resultados dos serviços integrados e dos serviços e fundos autónomos.

Por outro lado, com a adoção do SNC, verificamos que no setor público coexistem entidades que adotam as IAS/IFRS, de acordo com art.º 4.º de Decreto-Lei 158/2009, de 13 de julho, como é o caso de algumas empresas públicas e outras entidades reclassificadas, algumas fundações optaram pelo Sistema de Normalização Contabilística para as Entidade do Setor não Lucrativo (SNC-ESNL) e outras entidades mantêm o POCP e diferentes planos setoriais.

Estas discrepâncias afetam a consolidação de contas do setor público e põem em causa a fiabilidade da informação indispensável à análise macroeconómica e à tomada de decisões no âmbito das políticas orçamental e monetária a nível da UE.

2.3 - PERSPETIVAS PARA O FUTURO - O NOVO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA – ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS

No sentido de resolver a fragmentação e inconsistências atualmente existentes e de forma a dotar as Administrações Públicas de um sistema orçamental e contabilístico mais eficiente e convergente com o existente a nível Internacional, o Comité de Normalização Contabilística Público está a preparar o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas.

De acordo com o documento preliminar, de 30 de julho de 2013, do CNCP – *Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas*, os objetivos a alcançar com a introdução do novo Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública são:

- implementar na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas a base de acréscimo;
- criar condições para proceder à orçamentação do estado em base de acréscimo;
- criar um único referencial para as Administrações Públicas;
- institucionalizar o Estado como uma entidade que relata (DGO responsável por preparar as demonstrações orçamentais e financeiras);
- definir um conteúdo mínimo para o Relatório de Gestão;
- alinhar a Contabilidade Pública e as Contas Nacionais;
- aumentar a qualidade da informação orçamental e financeira;
- facilitar os procedimentos em sede de consolidação de contas (aproximação ao SNC e SNC-ESNL);
- contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação; e
- Análise custo-benefício para o desenvolvimento e implementação do novo SNC-AP.

Na implementação do SNC-AP prevê-se uma implementação faseada, podendo ser consideradas entidades piloto e objetivos para cada fase. A transição para o novo sistema contabilístico deverá ter instruções para a sua adoção pela primeira vez em sede do diploma de aprovação do SNC-AP.

A estrutura geral proposta para SNC-AP, para além do objeto e da base contabilística, que será de caixa modificada para a contabilidade orçamental e de acréscimo para a Contabilidade Financeira e contabilidade de gestão, considera:

- Estrutura Conceptual;
- Um regime Geral e um Regime Simplificado;
- Normas Contabilísticas e de Relato Orçamental e Financeiro;
- Normas Interpretativas;
- Plano de Contas Multidimensional;
- Modelos de Demonstrações Orçamentais e Financeiras (DOF).

A estrutura conceptual será elaborada com base no projeto do IPSASB, no referencial francês e espanhol e na estrutura conceptual do SNC do setor empresarial. Proporciona o enquadramento do normativo, define os conceitos subjacentes à preparação e apresentação das DOF, auxilia na aplicação das normas contabilísticas e no tratamento de assuntos nela contemplados, assim como na interpretação da informação contida nas DOF.

No que respeita às Normas Contabilísticas e de Relato Orçamental e Financeiro, à semelhança da Estrutura Conceptual, serão tidas em consideração as IPSAS, bem como outros normativos de outros países e o SNC empresarial adotado em Portugal.

A proposta das NCP é feita com base nos pronunciamentos da UE e atendendo ao conteúdo do relatório de 6 de março de 2013 da Comissão Europeia.

O quadro seguinte apresenta a proposta de normas a considerar no SNC-AP, bem como as respetivas IPSAS de referência.

Quadro 1 - Proposta de Normas a considerar no SNC-AP

Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sector Público	IPSAS
NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Orçamentais e Financeiras	IPSAS 1 IPSAS 2 IPSAS 24
NCP 2 – Relatório de Gestão	-----
NCP 3 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas e Erros	IPSAS 3
NCP 4 – Ativos Intangíveis	IPSAS 31
NCP 5 – Concessões	IPSAS 32
NCP 6 – Ativos Fixos Tangíveis	IPSAS 17
NCP 7 – Locações	IPSAS 13
NCP 8 – Custos de Empréstimos Obtidos	IPSAS 5
NCP 9 – Propriedade de Investimentos	IPSAS 16
NCP 10 - Imparidade de Ativos	IPSAS 21 IPSAS 26
NCP 11 – Inventários	IPSAS 12
NCP 12 – Agricultura	IPSAS 27
NCP 13 – Contratos de Construção	IPSAS 11
NCP 14 – Rédito	IPSAS 9 IPSAS 23
NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
NCP 16 – O Efeito de Alterações em taxas de Câmbio	IPSAS 4
NCP 17 – Acontecimentos após a data do Balanço	IPSAS 14
NCP 18 – Instrumentos Financeiros	IPSAS 28 IPSAS 29 IPSAS 30
NCP 19 – Benefícios de Empregados	IPSAS 25
NCP 20 – Divulgações de Partes Relacionadas	IPSAS 20
NCP 21 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas	IPSAS 7 IPSAS 8
NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas	IPSAS 6 IPSAS 22
NCP 23 - Contabilidade de Gestão	-----
NCP-PE – Normas para as Pequenas Entidades	-----

Fonte: Documento preliminar, de 30 de julho de 2013, do CNCP – *Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas*

Prevê-se que algumas NCP possam agrupar mais do que uma IPSAS, conforme se verifica no quadro acima. Salienta-se as normas sobre a estrutura e conteúdo do Relatório de Gestão, sobre a Contabilidade de Gestão e a norma consagrando um Regime Simplificado que, tal como as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF – PE) do SNC, resuma os aspetos das normas do regime geral que sejam considerados mais relevantes para aplicar a este tipo de entidades.

Dadas as alterações significativas que se antecipam com a entrada em vigor do novo normativo, no quadro que se segue, podemos analisar os principais elementos

diferenciadores do SNC-AP face aos atuais normativos da Contabilidade Pública em vigor.

Quadro 2 – Elementos diferenciadores do SNC-AP face ao normativo atual

Elementos	Proposta de SNC - AP	Normativo atual
ESTRUTURA CONCEPTUAL	Contempla uma estrutura conceptual.	Não existe, embora constem alguns conceitos, princípios orçamentais e princípios contabilísticos, integrados nos diversos normativos.
PLANO DE CONTAS	Previsão de um Plano de Contas Multidimensional (PCM), admitindo uma só classificação das operações por natureza, a ser usada para efeitos orçamentais e financeiros.	Plano contemplando contas de operações orçamentais (Classe 0 e conta 25), contas de Balanço e contas de Demonstração dos Resultados (Classe 1 à 8), em paralelo com outras classificações orçamentais.
CONTABILIDADE ORÇAMENTAL	Totalmente automatizada ao nível da Classe 0.	Classe 0 e Conta 25 para a execução dos fluxos financeiros associados ao orçamento, fazendo a ligação com a contabilidade financeira.
PLANOS SECTORIAIS	Um único referencial para todos os sectores da Administração pública.	Planos sectoriais para as autarquias, saúde, educação e segurança social, para além do próprio POCP.
DEMONSTRAÇÕES ORÇAMENTAIS E FINANCEIRAS	Na demonstração de execução orçamental da despesa serão identificados de modo autónomo os compromissos que já constituem contas a pagar. Poderá vir a ser elaborada uma demonstração das variações no Património Líquido. Todas as entidades vão preparar DOF. Passa a haver uma DFC na ótica financeira.	O mapa de execução orçamental da despesa contempla todos os compromissos, não destacando os que consistem em contas a pagar. No regime simplificado não há demonstrações financeiras. A DFC no actual normativo é apenas na perspectiva orçamental.
RELATÓRIO DE GESTÃO	Será desenvolvida uma norma com os requisitos mínimos para a preparação do Relatório de Gestão, tendo por referência as boas práticas internacionais.	Não se encontra institucionalizado um normativo global orientador da preparação do Relatório de Gestão.
PATRIMÓNIO ARTÍSTICO, HISTÓRICO E CULTURAL	Desenvolvimento de orientações específicas nas normas aplicáveis a este tipo de ativos (heritage assets).	Existem regras de valorimetria e reconhecimento, dispersas entre o POCP, Planos Sectoriais e CIBE.
ENTIDADE CONTABILISTICA ESTADO	Institucionalização do Estado como entidade autónoma que relata e definição do respectivo âmbito contabilístico (ativos, passivos, rendimentos, gastos, receitas e despesas, respectivos recebimentos e pagamentos, aplicáveis)	Não está prevista a institucionalização do Estado como entidade que relata.

Fonte: Documento preliminar, de 30 de julho de 2013, do CNCP – *Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas*

O contexto atual de crise económico-financeira a nível mundial alerta para a importância dos governos divulgarem informação que permita um acompanhamento adequado da situação financeira por parte de instituições financeiras globais, investidores e agências de *rating*.

Deduz-se a intenção de avançar com a adoção das normas internacionais num futuro próximo, talvez mais por imposição externa do que estabelecida internamente. O acompanhamento do desempenho financeiro e da disciplina orçamental dos países da UE por parte dos organismos internacionais é feito com base no Sistema Europeu de Contas Económicas Integradas (SEC) – SEC95. A Comissão reconhece que o rigor e fiabilidade das estatísticas elaboradas pelo SEC95 dependem da harmonização da Contabilidade Pública a nível internacional.

A adoção das normas internacionais pode proporcionar um relato financeiro mais rigoroso e transparente. O IPSASB, Fact Sheet, March 2012, refere que um relato financeiro baseado nas IPSAS *“(...) encerra potencial para aperfeiçoar as tomadas de decisão no setor público, tornar os governos mais responsáveis para com os cidadãos contribuintes, e melhorar a estabilidade e sustentabilidade financeiras. (...). As práticas de contabilidade em base de acréscimo melhoram a qualidade da informação divulgada para todos os stakeholders (...), assim como a qualidade da gestão financeira, de várias maneiras. O reforço de princípios de transparência e accountability, proporcionam uma visão integral e rigorosa da posição e performance financeira – incluindo detalhes integrais sobre dívida, outros passivos, passivos e garantias contingentes, e despesas futuras e os recursos para lhes fazer face – e reduz o risco de fraude no reporte financeiro”* (IPSASB, 2012, p. 1)

Desconhecendo se a adoção das IPSAS é solução para todos os problemas e quais as consequências positivas ou negativas decorrentes dessa adoção, de acordo com consulta pública efetuada pelo Eurostat sobre a avaliação da adequação das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público para os Estados-Membros, Jorge (2012b, p.43) refere algumas alterações que se podem esperar com a adoção do normativo internacional, sendo que:

- o novo sistema assenta numa lógica de orientações e não de regras, logo será mais flexível do que o atual e exige uma maior intervenção e julgamento por parte dos preparadores da informação;

- passa a admitir o justo valor como critério de mensuração de alguns ativos;
- permite estimativas, o que implica juízos de valor, em situações como por exemplo, imparidades, provisões, etc., portanto, com as subjetividades que lhe são inerentes;
- as demonstrações financeiras terão apresentações significativamente distintas das atuais, com designações diferentes;
- apresenta uma demonstração da performance financeira com base nos gastos por funções, bem como uma demonstração de fluxos de caixa no âmbito da contabilidade financeira, diferente do subsistema orçamental atual; e
- passa a dar mais ênfase à divulgação da informação anexa às demonstrações financeiras do que propriamente à sua apresentação, tornando-se o anexo às contas num documento fundamental e mais completo do atualmente existente no âmbito do POCP, principalmente quanto à informação anexa ao balanço e à demonstração dos resultados.

Os recentes desenvolvimentos ao nível da contabilidade pública e a iminência da transposição para o normativo nacional da normalização internacional para o setor público conduziram à análise do impacto da adoção das IPSAS no relato financeiro dos organismos públicos sujeitos ao POC-Educação.

PARTE II – ESTUDO EMPÍRICO

CAPÍTULO 3 – ENQUADRAMENTO DO ESTUDO

Tendo por base a revisão da literatura verificamos que, apesar de Portugal ainda não ter iniciado uma reforma da normalização contabilística para o setor público no sentido das IPSAS, as evoluções mais recentes nesta área de conhecimento levam-nos a acreditar que a implementação de um sistema contabilístico baseado nas normas internacionais de contabilidade parece inevitável. A estratégia da UE, que vai no sentido estabelecer normas de contabilidade harmonizadas do setor público em todos os Estados-Membros e o facto de estar em vigor em Portugal, desde 2009, o Sistema de Normalização Contabilística baseado nas NIRF, aplicável ao setor empresarial, podem ser considerados como fatores indutores da premente reforma da contabilidade do sector público português.

Confirmando-se as expectativas quanto a um Sistema de Normalização Contabilística baseado nas IPSAS, parece-nos importante estudar o impacto que tal reforma poderá vir a ter nas entidades obrigadas a aplicar esse normativo, nomeadamente no que se refere ao setor da educação.

3.1 - IDENTIFICAÇÃO DO PROBLEMA E QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO

São conhecidos alguns estudos académicos que procuram antecipar/avaliar o impacto da adoção das normas internacionais a vários níveis em diversas entidades públicas:

- Cunha (2011) antecipou o impacto de uma eventual adoção das IPSAS em Portugal, através do estudo de caso numa pequena autarquia do país. Esse estudo permitiu:
 - identificar numerosas divergências entre as IPSAS e o POCAL, nomeadamente ao nível da apresentação das demonstrações financeiras, da valorimetria e das divulgações exigidas; e
 - concluir que a aplicação das IPSAS teria um maior impacto ao nível da apresentação das demonstrações financeiras e das divulgações exigidas, do

que em relação aos restantes aspetos analisados, nomeadamente a valorimetria.

- Cruz (2012) realizou um estudo onde se propunha, entre outros objetivos:
 - apresentar uma proposta para uma demonstração financeira de reconciliação entre o Saldo Orçamental e o Resultado Económico, como um contributo para um futuro Sistema Público de Normalização Contabilística, e
 - aferir acerca da materialidade das diferenças entre o Saldo Orçamental e o Resultado Económico no universo dos Institutos Públicos portugueses recorrendo a dados de 2008 a 2010.

Concluiu que:

- na vertente financeira/patrimonial, as IPSAS constituem um referencial normativo para a conceção de um Sistema Público de Normalização Contabilística em Portugal;
 - na vertente orçamental, o POCP já proporciona informação útil para os utilizadores, indo ao encontro das necessidades de um novo normativo que integre os dois sistemas; e
 - de acordo com um estudo exploratório, as diferenças entre o Saldo Orçamental e o Resultado Económico são materialmente relevantes para o universo analisado.
- Ferreira (2013) centrou-se nas normas internacionais existentes, na situação atual das Administrações Públicas e na opinião de especialistas na área da contabilidade para abordar o impacto da aplicação das IPSAS no Sector Público Administrativo. Em particular, o seu estudo procurou identificar as consequências dessa implementação na Contabilidade Pública e as possíveis mudanças que poderão ocorrer na Contabilidade Nacional. Na investigação efetuada apontou ainda os fatores facilitadores ou de entrave à aplicação das IPSAS na Administração Pública Portuguesa.

Atendendo à sua extrema atualidade e ao desenvolvimento que se perspetiva que a contabilidade pública venha a ter em Portugal, com a presente dissertação pretendemos abordar o impacto da aplicação das IPSAS no Sector Público, particularmente, no que se refere à apresentação das DF pelas UPP.

Neste seguimento, iremos proceder a uma análise comparativa entre o atual normativo nacional e o normativo internacional, de forma a podermos concluir sobre o impacto da adoção das IPSAS, adaptadas ao contexto da UE, no relato financeiro das UPP.

Com o principal objetivo de proporcionar informação útil aos utilizadores, acerca da posição financeira, desempenho financeiro, fluxos de caixa e execução orçamental de uma entidade, a prestação de contas é o culminar do tratamento contabilístico do conjunto de factos com implicações patrimoniais, orçamentais, económicas e financeiras, ocorridas num determinado período, nas entidades que relatam e que se consubstanciam nos documentos de prestação de contas previstos no POC-Educação:

- a) Balanço;
- b) Demonstração dos Resultados;
- c) Mapas de Execução Orçamental;
- d) Mapas de Fluxos de Caixa;
- e) Mapa da Situação Financeira;
- f) Anexos às Demonstrações Financeiras;
- g) Relatório de Gestão;
- h) Parecer do Órgão Fiscalizador.

Por forma a manter o paralelismo entre os DPC previstos no POC-Educação e no normativo internacional, a análise comparada incidirá sobre as IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24, dado o respetivo âmbito estar diretamente relacionado com o relato financeiro e orçamental das entidades públicas. Pelo que:

- IPSAS n.º 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras – norma que estabelece considerações para a apresentação de demonstrações financeiras, orientação para a sua estrutura, e requisitos mínimos para o conteúdo de demonstrações financeiras, preparadas segundo a base de contabilidade do acréscimo.
- IPSAS- n.º 2 – Demonstração de Fluxos de Caixa – norma que define os requisitos de apresentação da referida demonstração e respetivas divulgações e que se aplica às entidades do setor público, que não sejam Empresas Comerciais Governamentais, que preparem e apresentem

demonstrações financeiras segundo o regime do acréscimo.

- IPSAS n.º 24 – Apresentação de Informação Orçamental nas Demonstrações Financeiras – norma específica para o tratamento da informação orçamental que deve ser aplicada a todas as entidades do setor público, que não sejam Empresas Comerciais Governamentais, que preparem e apresentem demonstrações financeiras segundo o regime de contabilidade do acréscimo e quando os orçamentos aprovados para a entidade se tornem publicamente disponíveis.

Com base no exposto, identificámos o seguinte problema de investigação:

- **Existe impacto na apresentação das demonstrações financeiras das UPP por força da adoção das IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24?**

Com vista a prossecução desta investigação, de acordo com Quivy e Compenhauudt (2003), não é fácil traduzir o que vulgarmente se apresenta como um foco de interesse, implicando tal processo hesitações, desvios e incertezas. Porém, o investigador deve obrigar-se a escolher um fio condutor tão claro quanto possível para que o seu trabalho se estruture com coerência.

Assim, considerando o nosso problema, torna-se necessário definirmos as seguintes questões de investigação que nos permitam percorrer um fio condutor que respeite as qualidades de clareza, exequibilidade e pertinência, defendidas pelo autor citado.

- **Existem diferenças, quanto aos DPC entre o POC-Educação e as IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24?**
- **As UPP elaboram os DPC em conformidade com os requisitos exigidos no POC-Educação?**
- **Se o POC-Educação difere das IPSAS, quanto aos DPC, qual o impacto da sua eventual adoção?**

3.2 – METODOLOGIA E RECOLHA DE INFORMAÇÃO

Esta investigação foi realizada com base no método estudo de casos múltiplos.

Stake (1995) distingue entre os estudos de caso intrínsecos que são realizados quando se tem um interesse específico e os instrumentais que são levados a cabo quando se pretende compreender um fenómeno mais geral. Para este último, o estudo de casos múltiplos poderá produzir melhores resultados.

No presente trabalho, e tendo em conta as questões de pesquisa e o quadro teórico que lhe está subjacente, pareceu-nos que seria interessante estudar mais do que um caso, pois permite uma análise mais profunda do problema proposto, assim como uma análise comparativa entre os diversos casos, possibilitando uma visão mais ampla e enriquecedora do fenómeno em questão. Mais interessante do que as semelhanças que poderemos encontrar, serão as possíveis diferenças. Yin (1994) distingue entre a ‘replicação literal’, onde se prevê que os casos escolhidos tenham resultados semelhantes e a ‘replicação teórica’, onde se prevê que os casos escolhidos tenham resultados contrastantes, por razões predeterminadas.

Os casos em análise neste estudo foram selecionados a partir de *rankings*, publicados entre 2011 e 2013, que analisam a performance de centenas de universidades a partir de um conjunto de critérios que procuram ajudar a avaliar a qualidade do ensino, designadamente o *Academic Ranking of World Universities*, *Times Higher Education* e *Quacquarelli Symonds Limited - University World Rankings*. Nesses rankings, as seguintes universidades portuguesas são qualificadas como as melhores para se estudar em Portugal:

- Universidade de Aveiro;
- Universidade de Coimbra;
- Universidade de Lisboa; e
- Universidade do Porto.

Para a realização de um estudo de caso e de acordo com Yin (2003) existem quatro métodos de recolha da informação: observação, análise documental, entrevista e gravação de vídeo e áudio.

Escolhemos a análise documental, por nos parecer o mais adequado na prossecução dos objetivos do estudo, sendo que esta recaiu sobre fontes oficiais, como diplomas legais e relatórios de contas das instituições que enquadram o tema a desenvolver, com o objetivo de recolher dados fiáveis que permitam interpretar o atual funcionamento dos sistemas contabilísticos e da prestação de contas destas entidades.

Assim, através de uma análise documental aos diplomas legais e numa perspetiva descritiva, efetuamos uma abordagem genérica ao POC-Educação e às IPSAS, focando o enquadramento teórico de ambos os normativos e estabelecendo a respetiva análise comparada de forma a podermos responder à questão de partida.

Seguidamente, na página Web de cada Universidade Pública Portuguesa em estudo, recolhemos o relatório e contas individuais dos anos de 2010, 2011 e 2012 e procedemos à análise de conteúdo dos mesmos visando obter informação quer numa perspetiva qualitativa, quer quantitativa, com o objetivo de verificar se as UPP elaboram o DPC de acordo com os requisitos exigidos no POC-Educação.

Atendendo ao critério de seleção de entidades a analisar no presente estudo, a Universidade de Lisboa, tendo sido considerada, pelos rankings atrás referidos, uma das melhores universidades para se estudar devia ser objeto deste estudo. Contudo, os relatórios de gestão e contas do período em causa não se encontram disponíveis no respetivo portal. Apesar dos esforços desenvolvidos via eletrónica, envolvendo inclusive a direção da escola (Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro – Universidade de Aveiro), não foi possível obter a informação necessária, pelo que lamentavelmente restringimos a nossa análise a três UPP.

Embora a metodologia escolhida para desenvolver este trabalho seja o estudo de casos múltiplos, para podermos responder à questão - *As UPP elaboram os DPC em conformidade com os requisitos exigidos no POC-Educação?* – optámos, para além da análise descritiva, por recorrer também a uma análise quantitativa, no sentido de verificar se as UPP cumprem com as exigências do POC –Educação na apresentação do relato financeiro.

Na sequência do tratamento dos dados, foi construído o quadro *“Relação de itens validados de DPC por UPP – POC-Educação”*, apresentado no Anexo 1, onde se

assinalam os documentos de elaboração obrigatória no Relatório e Contas das UPP. A partir deste levantamento, foi possível determinar o grau de cumprimento e construir um índice de divulgação dos DPC nas UPP.

Finalmente, com base na análise comparada efetuada, procurámos detetar e evidenciar de forma descritiva eventuais impactos decorrentes da adoção das IPSAS no relato das UPP.

CAPÍTULO 4 – ESTUDO DE CASO

4.1 – UNIVERSIDADES PÚBLICAS PORTUGUESAS

O Sistema de Ensino Superior em Portugal é um sistema binário que integra universidades e institutos politécnicos, públicos e privados, com estruturas de organização e dimensão diversificadas e de diferente natureza jurídica.

De acordo com informação referente a 2011, disponibilizada no *site* da *Fenprof*², é um sistema constituído por 121 Instituições a que correspondem 338 unidades orgânicas (faculdades, escolas superiores ou institutos) quer públicas, quer privadas.

Atualmente, o ensino superior público corresponde a cerca de um terço das instituições e quase 60% das unidades orgânicas.

Ao nível das UPP, contámos catorze universidades distribuídas pelo espaço continental e insular, das quais apenas três serão objeto do nosso estudo, conforme referido anteriormente: Aveiro, Coimbra e Porto

De acordo com informação divulgada no *site* da Universidade de Aveiro e no Relatório de Gestão e Contas de 2013, a Universidade de Aveiro tem a sua sede na cidade de Aveiro, no campus Universitário de Santiago e está sob a tutela do Ministério da Educação e Ciência. Trata-se de uma fundação pública de direito privado, dotada de autonomia estatutária, científica, pedagógica, administrativa, financeira e disciplinar. É constituída por 15 departamentos, quatro escolas politécnicas, e uma secção autónoma, que se inter-relacionam consoante a interdisciplinaridade dos cursos que integram ou das áreas de investigação que partilham.

A Universidade de Coimbra é uma pessoa coletiva de direito público que goza de autonomia estatutária, científica, pedagógica, cultural, patrimonial, administrativa, financeira e disciplinar, conforme Relatório de Gestão e Contas de 2013. Integra na sua estrutura organizacional oito faculdades, que constituem unidades orgânicas de ensino e investigação e duas unidades orgânicas de investigação.

²In <http://www.fenprof.pt/>, consultado em 02/09/2014

Com base no Relatório de Gestão e Contas de 2013, a Universidade do Porto tem sede na Praça Gomes Teixeira, embora disponha de infraestruturas universitárias disseminadas pela cidade do Porto e está sob tutela do Ministério da Educação e Ciência. É uma fundação pública de direito privado, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial. A Universidade do Porto integra atualmente na sua organização 14 faculdades e uma escola de gestão.

À semelhança do que se verifica em outros países, também em Portugal se espera que as universidades cumpram a sua missão, sendo reconhecidos os seus efeitos como instituições impulsionadoras do conhecimento e do desenvolvimento cultural, social e económico das comunidades envolventes.

O século XXI trouxe às universidades portuguesas novos desafios, que estas devem enfrentar num mundo altamente globalizado e cada vez mais competitivo.

Por um lado, a democratização do ensino superior, a abertura a novos públicos, a redução do financiamento público, a evolução da demografia, os novos modelos de ensino e aprendizagem, a necessidade crescente de mais e melhor investigação e o incentivo à inovação, à multidisciplinaridade e a interdisciplinaridade das áreas do saber, a aprendizagem ao longo da vida, entre outros, são fatores que têm contribuído para a definição de novos paradigmas com os quais as universidades devem ser capazes de lidar.

Por outro lado, a internacionalização, cada vez mais evidente, quer no âmbito científico, fruto de um maior relacionamento entre os centros de pesquisa com os seus congéneres estrangeiros, quer no âmbito escolar, resultante de programas europeus de mobilidade de estudantes e professores, assim como a necessidade de obtenção de informação macroeconómica indispensável ao acompanhamento da política orçamental e controlo da dívida pública, nomeadamente no contexto da UE, exigem uma informação contabilística harmonizada, oportuna, credível e transparente, de modo a assegurar a competitividade e a comparabilidade entre os EM e o correto funcionamento do quadro de supervisão orçamental.

4.2 – O POC-EDUCAÇÃO E AS IPSAS N.º 1, N.º 2 e N.º 24

4.2.1 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE O POC-EDUCAÇÃO E AS IPSAS N.º 1, N.º 2 E N.º 24

Com vista a responder à primeira questão de investigação, é comparado o normativo português, atualmente em vigor, com a IPSAS n.º 1, IPSAS n.º 2 e a IPSAS n.º 24, normas internacionais de Contabilidade Pública que tratam dos requisitos da prestação de contas.

No estudo comparativo identificamos os pontos de contacto e afastamento do normativo contabilístico nacional com o normativo contabilístico internacional quanto aos DPC.

Nos quadros seguintes são comparados aspetos, relacionados com a estrutura, características e conteúdo de cada uma das DF, entre o POC-Educação e as IPSAS objeto no nosso estudo. O critério de apresentação dos documentos de prestação de contas coincide com o previsto no POC-Educação. Exceção feita à Demonstração das Alterações ao Ativo Líquido/Capital Próprio, exibida no fim, devido ao facto não integrar o conjunto de DF obrigatórias do POC-Educação.

a) Balanço

Com respeito à estrutura e características da informação a apresentar no Balanço / Demonstração da Posição Financeira foram identificados os seguintes pontos de contacto e afastamento:

Quadro 3 - Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 –
Balço/Demonstração da Posição Financeira

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º24
<p>De acordo com o n.º 4 da Portaria que aprova o POC-Educação, o Balço é um dos documentos da prestação de contas das entidades contabilísticas.</p> <p>O ponto 2.1 do referido Plano descreve as considerações técnicas a ter em consideração na sua elaboração e o ponto 5 apresenta a estrutura do mesmo.</p>	<p>O parágrafo n.º 21 da IPSAS n.º 1 refere que a Demonstração da Posição Financeira faz parte do conjunto completo de Demonstrações Financeiras.</p> <p>A IPSAS n.º 1 estabelece como objetivo “ (...) <i>prescrever a maneira pela qual devem ser apresentadas as demonstrações financeiras com finalidade geral a fim de assegurar a comparabilidade não só com as demonstrações financeiras da própria entidade como com as demonstrações financeiras de outras entidades.</i>” (IPSAS n.º 1, § Objetivo).</p>
<p>Os conceitos de Ativos, Passivos e Fundos Próprios não são apresentados expressamente no POC-Educação.</p>	<p>A IPSAS n.º 1 define:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ativos - são recursos controlados por uma entidade como resultado de eventos passados a partir dos quais se espera obter benefícios económicos futuros ou potenciais serviços para a entidade. - Passivos - são obrigações presentes da entidade provenientes de acontecimentos passados, da liquidação dos quais se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos ou potenciais serviços. - Capital Próprio – é o interesse residual nos ativos da empresa após a dedução dos seus passivos.
<p>O POC-Educação distingue, de acordo com o ciclo operacional, os ativos em imobilizados e circulantes e passivos entre curto prazo e médio e longo prazo de acordo com o respetivo grau de exigibilidade.</p>	<p>O normativo internacional distingue entre ativos e passivos correntes e não correntes, de acordo com o ciclo operacional da entidade.</p>

Quadro 3 - Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 – Balanço/Demonstração da Posição Financeira (*continuação*)

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º24
<p>As contas do ativo foram especificamente criadas para atender à natureza pública, nomeadamente no que respeita às entidades de setor da educação, sempre que essas não estivessem previstas ou adequadas no POC ou no POCP³. São exemplos as contas:</p> <p>13 - Conta no Tesouro;</p> <p>21 - Clientes, alunos e utentes,</p> <p>25 – Devedores e credores pela execução do orçamento;</p> <p>45 - Bens de Domínio Público.</p>	<p>De acordo com o parágrafo 93 da IPSAS n.º 1, deverão ser apresentadas outras subclassificações de linhas de itens adicionais, classificadas de forma adequada às operações da entidade, na face do Balanço ou nas Notas.</p>
<p>Compõem os fundos próprios, o património, os ajustamentos de partes de capital em empresas ou entidades, as reservas de reavaliação, as reservas; os resultados transitados e o resultado líquido do exercício.</p> <p>Tal como para as contas do ativo e do passivo, também as contas de fundos próprios (51 - Património e 577 - Reservas decorrentes da transferência de ativos) foram criadas especificamente para fazer face à natureza pública das entidades, uma vez que o POC não as prevê nestes termos.</p>	<p>De acordo com o parágrafo 93 da IPSAS n.º 1, deverão ser apresentadas outras subclassificações de linhas de itens adicionais, classificadas de forma adequada às operações da entidade, na face do Balanço ou nas Notas.</p>
<p>Ambos os normativos apresentam o balanço com uma coluna adicional para os valores comparativos do período anterior de forma a garantir a comparabilidade da informação financeira.</p>	
<p>O modelo de Balanço do POC-Educação apresenta três colunas separadas para as rubricas do ativo, permitindo evidenciar o ativo bruto, as depreciações e amortizações e, por diferença, o ativo líquido.</p>	<p>O Balanço previsto nas IPSAS n.º 1 evidencia os ativos pelo seu valor líquido.</p>

3 No POCP “*julgou-se preferível seguir tão perto quanto possível os procedimentos seguidos no POC aplicável ao sector empresarial.*” (preâmbulo do Decreto-Lei 232/97)

Quadro 3 - Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 – Balanço/Demonstração da Posição Financeira (*continuação*)

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º24
O POC-Educação refere que poderá ser explicitada, quando se justifique, a ligação entre os elementos das demonstrações financeiras e as notas anexas que a eles se associem.	A IPSAS n.º 1 prevê a inclusão no balanço de uma coluna adicional necessária à referenciação cruzada de cada item do Balanço com as Notas.
A estrutura do Balanço do POC-Educação é vinculativa.	Sempre que seja relevante para a compreensão do desempenho financeiro da entidade, a IPSAS n.º 1 prevê a apresentação, na face da Demonstração da Posição Financeira, de linhas de itens adicionais, cabeçalhos e subtotais.
O POC-Educação não considera a possibilidade de existir a mesma base contabilística para o Balanço e o Orçamento, os quais são preparados em base de acréscimo e de caixa, respetivamente. Pelo que qualquer comparabilidade direta entre as demonstrações financeiras da contabilidade patrimonial e orçamental é inviável.	No normativo internacional há a possibilidade de apresentar os comparativos ao orçamento como coluna adicional no Balanço nos casos em que as entidades preparam o Balanço na mesma base contabilística do orçamento e divulgam publicamente os valores dos orçamentos aprovados.
De acordo com o ponto 4.1.7 do POC-Educação <i>“os bens de domínio público (...) serão incluídos no activo imobilizado da entidade responsável pela sua administração ou controlo, estejam ou não afectos à sua actividade operacional”</i> (Ponto 4.1.7, POC-Educação), pelo que, o POC-Educação reconhece-os em classe autónoma.	O normativo internacional, refere-se os ativos de herança descrevendo-os <i>“(...) como “activos de herança” devido ao seu significado cultural, ambiental ou histórico”</i> (IPSAS n.º17, §7) e reconhece-os, tal como aos demais ativos fixos tangíveis, quando se encontram cumpridos os critérios de reconhecimento.

Quadro 3 - Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 – Balanço/Demonstração da Posição Financeira (*continuação*)

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º24
O POC- Educação reconhece as despesas de instalação, e as despesas de investigação e desenvolvimento como ativo.	As Despesas de Instalação e Despesas de Investigação e Desenvolvimento previstas no normativo nacional, à luz das IPSAS não cumprem os requisitos de ativo intangível, pelo que o normativo internacional reconhece-as como gastos.
O POC-Educação prevê a classe 0 do plano contabilístico, para o registo das operações orçamentais sendo a articulação entre a contabilidade orçamental e a contabilidade patrimonial efetuada através da classe 0 e da conta de terceiros 25 - Devedores e Credores pela execução do orçamento, a qual é desdobrada por classificação económica, que só se movimenta em contrapartida de contas de terceiros e disponibilidades e que fornece elementos para a elaboração dos mapas de controlo orçamental despesa e da receita e fluxos de caixa.	Atendendo que o normativo internacional pressupõe o mesmo sistema de classificação contabilística para as operações patrimoniais e orçamentais, não houve necessidade de criar qualquer rubrica na contabilidade patrimonial equivalente à conta 25. Devedores e Credores pela execução do orçamento, prevista no normativo nacional.
No normativo nacional, os acréscimos e diferimentos são representados como contas de ordem isto é, são contas corretoras dos proveitos e dos custos e destinam-se a registar os custos e proveitos nos exercícios a que respeitam, quando há desfasamento temporal face ao respetivo pagamento e recebimento.	No normativo internacional, os acréscimos e diferimentos não são representados como contas de ordem, integrando os ativos e / ou passivos de acordo com a sua natureza e classificação.

Fonte: Elaboração própria

b) Demonstração dos Resultados

Relativamente à estrutura e características da informação a apresentar na Demonstração dos Resultados foram identificados os pontos de contacto e afastamento no quadro abaixo:

Quadro 4 - Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 - Demonstração dos Resultados / Demonstração do Desempenho Financeiro

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º 24
<p>A Demonstração dos Resultados é, também, um dos documentos da prestação de contas das entidades contabilísticas.</p> <p>O ponto 2 do POC-Educação descreve as considerações técnicas a ter em consideração na sua elaboração e o ponto 6 apresenta a estrutura da Demonstração dos Resultados por Natureza.</p>	<p>De acordo com a IPSAS n.º 1, também a Demonstração do Desempenho Financeiro, faz parte do conjunto de Demonstrações Financeiras.</p> <p>A Demonstração do Desempenho Financeiro destina-se à apresentação da performance financeira da entidade. A IPSAS n.º 1 admite a sua apresentação por natureza ou por funções/atividades (IPSAS n.º 1, §109-113).</p>
<p>No POC-Educação está prevista a Demonstração dos Resultados por Natureza. Esta demonstração obtém-se a partir das quantias das rubricas de custos e de proveitos por naturezas, conforme a classificação constante das classes 6 e 7 do POC-Educação. Os resultados são apresentados como operacionais, financeiros e extraordinários sendo que o resultado líquido do exercício corresponde à agregação desses resultados</p>	<p>A IPSAS n.º 1 admite a apresentação da Demonstração dos Resultados por natureza ou por funções/atividades. Todos os itens de rendimentos/réditos e gastos reconhecidos no período de relato devem ser incluídos no excedente ou défice do período. A entidade deve apresentar uma subclassificação do rédito total, classificado de uma maneira apropriada às operações da entidade e uma análise de gastos usando uma classificação baseada quer na natureza de gastos quer na sua função dentro da entidade. (IPSAS n.º1, §123-124)</p>

Quadro 4 - Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 - Demonstração dos Resultados / Demonstração do Desempenho Financeiro (*continuação*)

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º 24
<p>No modelo obrigatório constante do POC-Educação, a estrutura das contas foi alterada face ao POC do setor empresarial, decorrente da natureza pública das entidades, nomeadamente, foram adaptadas as contas:</p> <p>63 — Transferências correntes concedidas e prestações sociais;</p> <p>71 — Vendas e prestações de serviços;</p> <p>72 — Impostos e taxas; e</p> <p>74 — Transferências e subsídios correntes obtidos.</p> <p>Eliminaram-se ainda as contas:</p> <p>85 — Resultados antes de impostos;</p> <p>86 — Imposto sobre o rendimento do exercício;</p> <p>e</p> <p>89 — Dividendos antecipados.</p>	<p>De acordo com o parágrafo 93 da IPSAS n.º 1, deverão ser apresentadas outras subclassificações de linhas de itens adicionais, classificadas de forma adequada às operações da entidade, na face do Demonstração dos Resultados ou nas Notas</p>
<p>Ambos os normativos preveem a utilização de uma coluna adicional para os valores comparativos do período anterior.</p>	
<p>O POC-Educação sugere que, quando se justifique, poderá ser feita a ligação entre os elementos das demonstrações financeiras e as notas anexas que a eles se associem.</p>	<p>A IPSAS n.º 1 prevê a inclusão na Demonstração dos Resultados de uma coluna adicional necessária à referência cruzada de cada item da Demonstração dos Resultados com as Notas.</p>
<p>A estrutura da Demonstração dos Resultados do POC-Educação é vinculativa.</p>	<p>Sempre que seja relevante para a compreensão do desempenho financeiro da entidade, a IPSAS n.º 1 prevê a apresentação, na face da Demonstração do Desempenho Financeiro, de linhas de itens adicionais, cabeçalhos e subtotais.</p>

Quadro 4 - Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 - Demonstração dos Resultados / Demonstração do Desempenho Financeiro (*continuação*)

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º 24
O POC-Educação não considera a possibilidade de existir a mesma base contabilística para a Demonstração dos Resultados e Orçamento logo, não é possível qualquer comparabilidade direta entre as demonstrações financeiras da contabilidade patrimonial e orçamental.	Nos casos em que as entidades preparam as demonstrações de desempenho financeiro na mesma base contabilística do orçamento e divulgam publicamente os valores dos orçamentos aprovados, o normativo internacional prevê a apresentação dos comparativos ao orçamento em coluna adicional à demonstração dos resultados.

Fonte: Elaboração própria

c) Mapas de Execução Orçamental

Quanto à estrutura e conteúdo da informação dos Mapas de Execução Orçamental foram identificadas as seguintes características que se encontram resumidas no quadro seguinte:

Quadro 5 – Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 – Mapas de Execução Orçamental

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º 24
O POC-Educação requer a apresentação da execução orçamental em mapas separados. São eles o Mapa de Controlo Orçamental da Despesa, o Mapa de Controlo Orçamental da Receita e o Mapa de Fluxos de Caixa. Os Mapas de Execução Orçamental englobam os documentos previsionais e a execução orçamental.	A IPSAS n.º1, incentiva, mas não exige, a inclusão nas demonstrações financeiras de uma comparação com as quantias orçamentadas sempre que as demonstrações financeiras e orçamento forem na mesma base.

Quadro 5 – Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 – Mapas de Execução Orçamental (*continuação*)

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º 24
<p>Os documentos previsionais são compostos pelo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Plano de Atividades, organizado e estruturado por objetivos, programas, projetos, contendo as grandes linhas de orientação e os objetivos a realizar; - Plano Plurianual de Investimentos e mapa de execução anual; e - Orçamento Anual elaborado de acordo com as instruções da Direção Geral do Orçamento. <p>A execução orçamental prevê os Mapas de Controlo Orçamental das Despesas e das Receitas, que se articulam com o Mapa de Fluxos de Caixa e com os Mapas de Alterações Orçamentais e permitem acompanhar de forma sintética o desenvolvimento das principais fases de realização de despesas e cobrança de receitas, assim como evidenciar as modificações ocorridas no orçamento inicial durante o exercício em causa.</p>	<p>A IPSAS n.º 24, “Apresentação de Informação Orçamental nas Demonstrações Financeiras <i>“(...) exige uma comparação de quantias orçamentais e de quantias reais provenientes da execução do orçamento a serem incluídas nas demonstrações financeiras de entidades às quais é exigido, ou que pretendam, tornar publicamente disponíveis o(s) seus(s) orçamento(s) aprovado(s) e relativamente aos quais elas são publicamente responsáveis.(...)”</i>.(IPSAS n.º24, §1).</p>
<p>O POC-Educação tem subjacente a base de caixa modificada para a contabilidade orçamental a qual é distinta da base de acréscimo utilizada na vertente financeira.</p>	<p>A IPSAS n.º 24 tem subjacente a base de acréscimo, no que se refere quer à contabilidade financeira, quer à contabilidade orçamental.</p>
<p>POC-Educação prevê a classe 0 do plano contabilístico, para o registo das operações orçamentais sendo a articulação entre a contabilidade orçamental e a contabilidade patrimonial efetuada através da classe 0 e da conta de terceiros 25— Devedores e Credores pela Execução do Orçamento, contas essas desagregadas por classificação económica.</p>	<p>A IPSAS n.º 24 pressupõe o mesmo sistema de classificação contabilística para as operações financeiras e orçamentais.</p>

Quadro 5 – Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 – Mapas de Execução Orçamental (*continuação*)

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º 24
No normativo nacional não se aplica.	No caso das demonstrações financeiras e o orçamento não serem elaboradas e apresentadas numa base comparável, de acordo com o §47 da IPSAS 24 é requerida a apresentação de uma reconciliação. Essa reconciliação deve ser divulgada na face da Demonstração de Execução Orçamental ou nas Notas.
O POC-Educação, no seu ponto 2.4, nas “Notas sobre o processo orçamental e respetiva execução”, refere que <i>“deverá incluir-se no final de cada parte do anexo a informação que, embora não prevista expressamente, se considere necessária para a compreensão (...) da execução do respectivo orçamento”</i> e no ponto 8.3 do referido normativo nacional contempla as “Notas sobre o processo orçamental e respetiva execução” divergentes do normativo internacional.	De acordo com a IPSAS n.º 24, as entidades devem, em notas às demonstrações financeiras, referir o regime orçamental e a base de classificação adotadas no orçamento aprovado; o período do orçamento aprovado e as entidades incluídas no orçamento aprovado assim como deve ser apresentada e divulgada nas Notas uma explicação das diferenças materialmente relevantes entre o orçamentado e executado, exceto quando tenham sido efetuada noutro documento público emitido em conjunto com as DF e tenha sido efetuada a referência cruzada entre esses documentos e as Notas (IPSAS n.º 24, §14 c)).

Fonte: Elaboração própria

d) Mapas de Fluxos de Caixa

Relativamente aos Mapas de Fluxos de Caixa verificamos a inexistência de pontos de contacto, atendendo a que o mapa previsto no POC-Educação baseia-se na contabilidade orçamental enquanto a demonstração da IPSAS baseia-se na contabilidade financeira na base do acréscimo.

Quadro 6 - Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 -
Mapas de Fluxos de Caixa / Demonstração de Fluxos de Caixa

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º 24
O Mapa de Fluxos de Caixa do POC-Educação (Mapa 7.3), é produzido a partir das contas da contabilidade orçamental.	A Demonstração de Fluxos de Caixa das IPSAS baseia-se na contabilidade financeira.
<p>O Mapa de Fluxos de Caixa articula-se com os Mapas de Execução Orçamental, inclui os recebimentos e pagamentos associados à execução do orçamento e a outras operações que afetam a tesouraria, evidenciando ainda os saldos iniciais e finais.</p> <p>As receitas e as despesas orçamentais são desagregadas de acordo com as várias fontes de financiamento previstas no orçamento e por classificação económica.</p> <p>O Mapa de Fluxos de Caixa apresenta, também, operações com reflexos na tesouraria da entidade que não traduzem efetivas disponibilidades financeiras ao seu dispor. É o caso das importâncias retidas e entregues ao estado e/ou outras entidades (p.e., cauções de fornecedores, impostos retidos referentes ao pessoal e outras importâncias consignadas).</p>	<p>A IPSAS n.º 1 no §126 refere que a informação acerca dos fluxos de caixa proporciona aos utilizadores das DF uma base para compreender:</p> <p>(a) a capacidade da entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa; e</p> <p>(b) a necessidade de liquidez da entidade (a forma como são utilizados esses meios líquidos).</p> <p>A referida norma estabelece, ainda, a obrigatoriedade da sua apresentação e os objetivos genéricos, remetendo para a IPSAS n.º 2 - Demonstração dos Fluxos de Caixa, a definição dos requisitos de apresentação e respetivas divulgações.</p> <p>Assim, a IPSAS n.º 2 "(...) <i>identifica as fontes de influxos de dinheiro, os itens em que se gastou dinheiro durante o período de relato, e o saldo de caixa à data do relato. (...) O objectivo desta Norma é o de exigir o fornecimento de informação acerca das alterações históricas em dinheiro e equivalentes de dinheiro de uma entidade por meio de uma demonstração de fluxos de caixa que classifica os fluxos de caixa durante o período em operacionais, de investimento e de financiamento.</i>" (IPSAS n.º 2, § Objectivo)</p>

Quadro 6 - Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 -
Mapas de Fluxos de Caixa / Demonstração de Fluxos de Caixa (*continuação*)

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º 24
Evidencia o “Saldo da gerência anterior” (disponibilidades do final do período anterior), e o “Saldo para a gerência seguinte”, que transita para o período seguinte. O saldo final encontra correspondência no saldo de “Disponibilidades” apresentado no Balanço na mesma data de reporte.	A Demonstração de Fluxos de Caixa prevista na IPSAS n.º 2 integra o conjunto das DF preparadas em base de acréscimo, sendo o método direto o método recomendado para relatar os fluxos de caixa no que respeita às atividades operacionais.
O modelo do POC-Educação não distingue entre os fluxos provenientes das atividades operacionais, de investimento e de financiamento.	De acordo com as IPSAS a Demonstração de Fluxos de Caixa distingue entre os fluxos provenientes das atividades operacionais, de investimento e de financiamento, permitindo avaliar a necessidade de liquidez e a forma como são utilizados os meios líquidos nas atividades em causa.

Fonte: Elaboração Própria

e) Mapa da Situação Financeira

No que concerne o Mapa da Situação Financeira, verifica-se que não se encontra, pela sua natureza, previsto no normativo internacional.

Quadro 7 - Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 –
Mapa da Situação Financeira

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º 24
O Mapa da Situação Financeira, identificado no ponto 7.4 do POC-Educação, integra os documentos da prestação de contas. No entanto é um mapa de utilização facultativa que permite que, de forma sintética e sistemática, se possa avaliar a situação da instituição, em termos financeiros, no período económico em causa.	Não aplicável no normativo internacional.

Fonte: Elaboração Própria

f) Anexos às Demonstrações Financeiras

No que se refere à estrutura e características da informação a apresentar no Anexo às Demonstrações Financeiras foram identificadas os pontos de contacto e afastamento constantes do quadro seguinte:

Quadro 8 - Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 -
Anexo às Demonstrações Financeiras / Notas Explicativas

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º 24
<p>Esta demonstração financeira abrange um conjunto de informações destinadas a permitir uma adequada compreensão das situações constantes das demonstrações financeiras, ou de outras situações que, não tendo reflexo nessas demonstrações, são úteis para uma adequada avaliação do seu conteúdo.</p> <p>O Anexo às Demonstrações Financeiras encontra-se previsto no ponto 8 do POC-Educação e é constituído por três partes distintas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Caracterização da entidade - onde devem ser incluídos elementos sobre a entidade que presta as contas. - Notas ao Balanço e à Demonstração dos Resultados - onde devem ser referidos diversos aspetos que proporcionem melhor entendimento das demonstrações financeiras. - Notas sobre o processo orçamental e respetiva execução - onde se incluem as alterações orçamentais da despesa e da receita e outros elementos considerados relevantes. 	<p>O parágrafo n.º 21 da IPSAS n.º 1 refere que um conjunto completo de demonstrações financeiras compreende as notas, sendo que estas abrangem um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas.</p>

Quadro 8 - Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 - Anexo às Demonstrações Financeiras / Notas Explicativas (*continuação*)

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º 24
<p>No que respeita à caracterização da entidade, de acordo com o POC-Educação, nos anexos às demonstrações financeiras a entidade deve ser caracterizada com base na sua identificação, legislação respeitante à sua constituição orgânica e funcionamento, estrutura organizacional efetiva, descrição sumária das atividades e identificação dos recursos humanos.</p>	<p>No que se refere à caracterização da entidade, de acordo a IPSAS n.º 1, <i>"uma entidade deve divulgar (...), se não divulgado noutra local da informação publicada com as demonstrações financeiras:</i></p> <p><i>(a) O domicílio e a forma jurídica da entidade, e a jurisdição dentro da qual ela opera;</i></p> <p><i>(b) Uma descrição da natureza das operações e principais actividades da entidade;</i></p> <p><i>(c) Uma referência à legislação relevante que rege as operações da entidade; e</i></p> <p><i>(d) O nome da entidade que controla e a entidade controladora final da entidade económica (quando aplicável)."</i> (IPSAS n.º 1, §150)</p>
<p>As Notas ao Balanço e Demonstração dos Resultados (NBDR), previstas no ponto 8.2 do POC-Educação devem:</p> <ul style="list-style-type: none"> - apresentar informação acerca do regime de preparação das demonstrações financeiras, das políticas contabilísticas específicas selecionadas e aplicadas para transações e acontecimentos significativos e dos critérios valorimétricos utilizados na preparação das demonstrações financeiras; - desenvolver e comentar quantias incluídas no balanço e na demonstração dos resultados; e - divulgar factos ou situações que, não tendo expressão naquelas demonstrações financeiras transmitem informação útil ao leitor das contas, na medida em que podem proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada do ativo, do passivo e dos resultados da entidade e da execução do respetivo orçamento. 	<p>O normativo internacional informa, também, que deverá ser apresentada nas Notas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Informação acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas específicas aplicadas de acordo com os parágrafos n.º 132 a 139 da IPSAS n.º 1. - Informação que não foi apresentada na face das Demonstração financeiras e que seja requerida pelas IPSAS. - Informação adicional que não foi apresentada na face das Demonstrações Financeiras, mas considerada relevante para a sua compreensão.

Quadro 8 - Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 - Anexo às Demonstrações Financeiras / Notas Explicativas (*continuação*)

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º 24
<p>No POC-Educação estão previstas 39 notas, no entanto o ponto 2.4 do referido normativo refere que as notas não aplicáveis ou cuja sua apresentação não é relevante para a leitura das demonstrações financeiras não serão utilizadas, devendo manter-se, contudo, o número de ordem das que forem utilizadas.</p>	<p>No sentido de auxiliar a análise das DF, as notas são normalmente apresentadas pela seguinte ordem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • declaração de conformidade com as IPSAS; • resumo das políticas contabilísticas significativas aplicadas; <p>informação de suporte de itens apresentados no Balanço, na Demonstração dos Resultados, na Demonstração de Alterações nos Ativos Líquidos/ Capital Próprio e na Demonstração de Fluxos de Caixa pela mesma ordem em que cada demonstração e cada item são apresentados; e</p> <ul style="list-style-type: none"> • outras divulgações, incluindo: <ul style="list-style-type: none"> ○ passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos; e • divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade
<p>Tal como o previsto no POC-Educação a IPSAS n.º 1 também prevê divulgações idênticas ao nível da caracterização da entidade, pelo que podemos considerar um ponto de contacto entre ambos os normativos.</p>	
<p>As notas devem ser apresentadas, tanto quanto possível, de forma sistemática. No Anexo do POC-Educação, as Notas ao Balanço e à Demonstração dos Resultados são apresentadas segundo regras gerais e uma ordem pré-definida, devendo ser sempre utilizado o número de ordem estabelecido.</p>	<p>Embora o normativo internacional informe que as notas devem ser apresentadas, tanto quanto possível, de forma sistemática por ordem pré definida, em algumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável alterar a ordem de determinados itens nas notas explicativas. (IPSAS n.º 1, §128-130)</p>
<p>Ambos os normativos preveem a divulgação da afirmação ou declaração de conformidade. A IPSAS n.º 1 refere que “uma entidade cujas demonstrações financeiras cumpram as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público devem divulgar esse facto” (IPSAS n.º 1, §28) No POC-Educação a declaração de conformidade ou não conformidade com os princípios e políticas contabilísticas é requerida e deverá ser fundamentada a não conformidade/ derrogação.</p>	

Quadro 8 - Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 -
Anexo às Demonstrações Financeiras / Notas Explicativas (*continuação*)

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º 24
Em muitas das notas previstas no POC-Educação, apresentam-se quadros com vista a completar a divulgação da informação pretendida devendo incluir-se na nota referenciada no final de cada parte do anexo a informação que, embora não prevista expressamente, se considere necessária para a compreensão das demonstrações apresentadas.	O normativo internacional prevê que as notas explicativas devem apresentar, para além das informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e sobre as informações requeridas pelas normas, também informações adicionais quando necessário.
Há possibilidade de apresentar as divulgações de índole não-financeira gestonária no relatório de gestão.	O normativo internacional prevê as divulgações de índole não-financeira gestonária.
Em relação às Notas sobre o Processo Orçamental e Respetiva Execução, o POC – Educação prevê no ponto 2.3 os mapas de execução orçamental que incluem os documentos previsionais (plano de atividades, plano plurianual de investimentos e mapa de execução orçamental e orçamento) e no apoio ao acompanhamento da execução orçamental, os mapas de controlo orçamental (despesa e receita) e os fluxos de caixa. O mesmo normativo, no ponto 8.3 apresenta as notas sobre o processo orçamental e respetiva execução.	As entidades devem em notas às demonstrações financeiras, referir o regime orçamental e a base de classificação adotadas no orçamento aprovado; o período do orçamento aprovado e as entidades incluídas no orçamento aprovado. Deve ainda divulgar a reconciliação na face da demonstração da comparação do orçamento com quantias reais ou nas notas às demonstrações financeiras. (IPSAS n.º 24)
O POC-Educação prevê que possa ser explicitada, quando se justifique, a ligação entre os elementos das demonstrações financeiras e as notas anexas que a eles se associem.	O normativo internacional obriga a referências cruzadas para cada item das DF com a respetiva informação mencionada nas Notas.

Fonte: Elaboração própria

g) -Relatório de Gestão

Quanto ao Relatório de Gestão verifica-se o seguinte:

Quadro 9 - Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 -
Relatório de Gestão

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º 24
<p>O Relatório de Gestão tal como as demonstrações financeiras é um documento de prestação de contas cujo objetivo é disponibilizar informação de carácter económico, financeiro e social, sobre as entidades, aos utilizadores dessa informação e orientar a entidade na prossecução dos seus objetivos e de acordo com a sua missão; portanto um instrumento de apoio à tomada de decisão.</p> <p>O Relatório de Gestão é importante no processo de prestação de contas, uma vez que espelha as linhas de ação da entidade ao longo do exercício económico, mas também assume as perspetivas futuras.</p> <p>O POC-Educação preconiza a publicitação de um relatório de gestão como sendo um documento de prestação de contas similar às demonstrações financeiras, apresentado pelo órgão competente da entidade.</p> <p>De acordo com o referenciado no ponto 13 do POC-Educação, o relatório de gestão deve preencher determinados requisitos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - A justificação das atividades não realizadas e previstas no plano de atividades; - A situação económica relativa ao exercício; - Uma síntese da situação financeira; - Evolução das dividas de curto, medio e longo prazo de e a terceiros nos últimos três anos; e) Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício; f) Outros aspetos exigidos pela legislação em vigor. 	<p>O normativo internacional não obriga que as entidades apresentem o Relatório de Gestão e refere que <i>“as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público aplicam-se somente às demonstrações financeiras, e não a outra informação apresentada num relatório anual ou noutro documento. Portanto, é importante que os utentes sejam capazes de distinguir informação que é preparada usando as Normas Internacional de Contabilidade do Sector Público de outra informação que pode ser útil aos utentes mas não é o objecto desses requisitos.”</i> (IPSAS n.º 1, § 62)</p>

Fonte: Elaboração própria

h) Parecer do Órgão Fiscalizador

O Parecer do Órgão Fiscalizador é um DPP apenas previsto no normativo nacional.

Quadro 10 - Análise comparativa entre o POC-Educação e as IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24
- Parecer do Órgão Fiscalizador

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º 24
<p>O Órgão Fiscalizador (fiscal único) “responde” pelo controlo da legalidade e economicidade da gestão financeira e patrimonial da entidade. Tendo em conta o n.º 4 do art.º 4.º da Portaria 794/00, de 20/09, o processo de prestação de contas <i>“deverá ser acompanhado por uma certificação legal de contas, se o referido órgão integrar um revisor oficial de contas, ou um relatório do conselho fiscal, caso exista”</i>. A Certificação Legal de Contas é uma tomada de posição que exprime uma opinião técnica e imparcial de um profissional sobre as demonstrações financeiras anuais e o seu conteúdo.</p>	<p>O normativo internacional nada menciona quanto a esta matéria.</p>

Fonte: Elaboração própria

Efetuada o comparativo entre as DF previstas no POC-Educação e as suas congéneres previstas no normativo internacional, cabe-nos analisar a Demonstração das alterações no ativo líquido/capital próprio, a qual é exigida apenas no normativo internacional.

i) Demonstração das Alterações no Ativo Líquido/Capital Próprio

Quadro 11 - Análise comparativa entre o POC-Educação e a IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24 - Demonstração das Alterações no Ativo Líquido/Capital Próprio

POC-Educação	IPSAS n.º1, n.º 2 e n.º 24
O POC-Educação não faz referência a uma demonstração nos mesmos moldes das IPSAS, no entanto, refere nas Notas ao Balanço e Demonstração dos Resultados, no ponto 8.2.32, a necessidade de “Explicitação e justificação dos movimentos ocorridos no exercício de cada uma das contas da classe 5 — «Fundo patrimonial», constantes do balanço.”	A Demonstração de Alterações no Ativo Líquido/Capital Próprio, prevista apenas no normativo internacional, é uma demonstração financeira que evidencia as variações de fundos próprios no período, permitindo complementar a informação comparativa expressa em balanço, na medida em que dá a conhecer ao utilizador da informação financeira a evolução das rubricas de fundos próprios a partir da sua situação inicial até ao valor final expresso.

Fonte: Elaboração própria

4.2.2 – GRAU DE CONFORMIDADE DOS DPC DAS UPP FACE AO POC-EDUCAÇÃO

Após a análise teórica dos DPC e de forma a responder ao nosso problema e questões de investigação, pretendemos verificar se as UPP elaboram os DPC em conformidade com os requisitos exigidos no normativo nacional.

Para tal, numa primeira fase, procedemos ao levantamento da informação divulgada pelas UPP em estudo. A recolha dos dados foi efetuada através da análise dos relatórios e contas das universidades objeto de estudo, disponíveis nos portais de internet.

Após uma análise exaustiva de todos os documentos que compõem o Relatório de Gestão das UPP em estudo, nos três anos observados, elaboramos o anexo 1 denominado “*Relação de itens validados de DPC por UPP – POC-Educação*” com o objetivo de construir o índice de divulgação dos DPC das UPP objeto deste estudo.

Apresentamos, no quadro 12, a lista dos itens, previstos no POC-Educação, relacionados com a Prestação de Contas, a verificar em cada universidade.

Quadro 12 – Relação dos documentos da Prestação de Contas

	Referência a POC-E	Itens
1	5	- Balanco
2	6	- Demonstração dos Resultados
	7	- Mapas de execução orçamental
3	7.1	- Controlo orçamental despesa
4	7.2	- Controlo orçamental receita
5	7.3	- Mapas de fluxos de caixa
6	7.4	- Mapa da situação financeira (facultativo)
	8/8.1	- Anexos às Demonstrações financeiras- Caracterização da entidade:
7	8.1.1	- Identificação
8	8.1.2	- Legislação
9	8.1.3	- Estrutura organizacional efetiva
10	8.1.4	- Descrição sumária das atividades
11	8.1.5	- Recursos Humanos (identificação do executivo)
12	8.1.6	- Organização contabilística
13	8.1.7	- Outra informação considerada relevante
	8.2	- Notas ao balanço e Demonstração dos Resultados
14	8.2.1	- Disposições do POC-Educação requeridas
15	8.2.2	- Contas do balanço e DR quando não comparáveis com ano anterior
16	8.2.3	- Critérios valorimétricos e métodos de cálculo de ajustamentos
17	8.2.4	- Cotações utilizadas para conversão em euros
18	8.2.5	- Situações em que o resultado do exercício foi afetado
19	8.2.6	- Comentários às contas 431 e 432
20	8.2.7	- Mapa de amortizações e provisões
21	8.2.8	- Desagregação do ativo bruto
22	8.2.9	- Encargos financeiros capitalizados
23	8.2.10	- Diplomas legais para as reavaliações
24	8.2.11	- Mapa de reavaliações
25	8.2.12	- Imobilizações - situações especiais
26	8.2.13	- Bens em locação financeira
27	8.2.14	- Bens sem valorização
28	8.2.15	- Bens de domínio público não amortizáveis
29	8.2.16	- Entidades participadas
30	8.2.17	- Títulos negociáveis e outras aplicações de tesouraria
31	8.2.18	- Outras aplicações financeiras
32	8.2.19	- Ativo circulante custos/preço de mercado
33	8.2.20	- Ativo circulante a baixo do custo ou preço de mercado
34	8.2.21	- Provisões extraordinárias ativo circulante
35	8.2.22	- Existências fora da entidade
36	8.2.23	- Dívidas de cobrança duvidosa
37	8.2.24	- Dívidas de/ao pessoal
38	8.2.25	- Obrigações emitidas
39	8.2.26	- Dívidas ao Estado e outros entes públicos" em mora
40	8.2.27	- Dívidas a terceiros há mais de cinco anos
41	8.2.28	- Dívidas a terceiros cobertas por garantias reais
42	8.2.29	- Mapa de Garantias e avals
43	8.2.30	- Diferença entre dívidas a pagar e quantias arrecadadas, levada ao ativo
44	8.2.31	- Mapa de Provisões acumuladas
45	8.2.32	- Movimentos ocorridos no exercício de cada uma das contas da classe 5
46	8.2.33	- Demonstração do CMVMC
47	8.2.34	- Demonstração da variação da produção
48	8.2.35	- Repartição do valor líquido das vendas e das prestações de serviços
49	8.2.36	- Desdobramento da conta 75 por rubricas da conta de imobilizado
50	8.2.37	- Demonstração dos Resultados Financeiros
51	8.2.38	- Demonstração dos Resultados Extraordinários
52	8.2.39	- Outras informações consideradas relevantes
	8.3	- Notas sobre o processo orçamental e respetiva execução
53	8.3.1	- Alterações ao orçamento (Despesa e Receita);
54	8.3.2	- Contratação administrativa (Situação dos contratos);
55	8.3.3	- Execução de programas e projetos de investimento
56	8.3.4	- Transferências e Subsídios
57	8.3.5	- Aplicações em ativos de rendimento fixo e variável;
58	8.3.6	- Endividamento.
60	13	- Relatório de gestão
61		- Parecer do órgão fiscalizador

Fonte: Elaboração própria, com base no POC-Educação

Neste estudo, o índice de divulgação de relato financeiro (*Id*) foi calculado da seguinte forma e expresso em valores relativos:

$$\text{Índice de Divulgação (Id)} = \frac{\sum_{k=0}^t N_{ki}}{t}$$

Em que:

Idi - índice de divulgação dos DPC das UPPi;

$$N_{ki} = \begin{cases} 1, & \text{se a UPP } i \text{ tem validado o item } k \\ 0, & \text{caso contrário} \end{cases}$$

t – n.º total de itens.

Na análise relativa aos anos de 2010 a 2012, conforme se pode verificar no anexo 1, a informação não sofreu alterações significativas ao longo dos 3 anos observados.

Com base na lista apresentada e nos dados registados no quadro do anexo 1, elaboramos o quadro seguinte, que nos permite determinar o índice de divulgação de cada UPP e a sua evolução ao longo do período analisado:

Quadro 13 – Índice de divulgação dos DPC das UPP em 2010, 2011 e 2012

Ano	Itens	Universidade de Aveiro	Universidade de Coimbra	Universidade do Porto
2012	N.º Itens	31	36	30
	Percentagem	51%	59%	49%
2011	N.º Itens	29	36	30
	Percentagem	48%	59%	49%
2010	N.º Itens	29	38	31
	Percentagem	48%	62%	51%
Média 2010/2012	N.º Itens	29.7	36.7	30.33
	Percentagem	49%	60%	49.7%

Fonte: Elaboração própria, com base nos Relatórios de Gestão e Contas de 2010, 2011, 2012 das Universidades de Aveiro, Coimbra e Porto.

O nº de itens indicados neste quadro corresponde ao nº de itens validados nos DPC das UPP em estudo no período indicado. A percentagem relaciona o nº de itens observados face ao número total de itens possível de verificar.

No entanto, importa referir que o facto de alguns itens não serem divulgados pela entidade, pode não significar uma não conformidade, mas antes tratar-se de itens não aplicáveis, como é o caso de pontos das NBDR.

Assim sendo, com base no POC-Educação, na análise da Prestação de Contas dos anos 2010, 2011 e 2012 de cada Universidade objeto deste estudo e nos resultados apurados no quadro constante do anexo 1, estamos em condições de efetuar uma análise descritiva da informação divulgada pelas UPP em causa, de modo a verificar a conformidade dos DPC com os requisitos exigidos pelo POC-Educação.

Quadro 14 - Análise Descritiva da Informação Divulgada pelas UPP

Documentos da Prestação de Contas	Universidade de Aveiro	Universidade de Coimbra	Universidade de Porto
Balanço	O Balaço integra as Prestações de Contas de todas as Universidades em estudo respeitando as regras de apresentação do mesmo.		
	Omite a coluna referente ao Código de Contas.	A estrutura do Balanço está conforme o indicado no ponto 5 do POC – Educação.	Omite a coluna referente ao Código de Contas.
Demonstração dos Resultados	A Demonstração dos Resultados integra as Prestações de Contas de todas as Universidades em estudo respeitando as regras de apresentação da mesma.		
	Omite a coluna referente ao Código de Contas.	A estrutura da Demonstração dos Resultados está conforme o indicado no ponto 6 do POC – Educação.	Omite a coluna referente ao Código de Contas.
Mapas de execução orçamental	A transformação da UA em fundação pública com regime de direito privado não obrigava a universidade a efetuar o controlo da execução orçamental por classificações económicas. Para o ano de 2012, a UA passou a ser tratada, pela Direcção-Geral do Orçamento, como Entidade Pública Reclassificada, ficando obrigada a prestar contas com base na contabilidade orçamental e patrimonial, pelo que em 2012, apresenta os mapas de execução orçamental, conforme previsto no POC-Educação	A UC embora se refira aos mapas, não os disponibiliza nos Relatórios de Gestão e Contas.	Não disponibiliza nos seus Relatórios de Gestão e Contas os mapas de execução orçamental previstos no POC-Educação. Contudo, em 2012 apresenta uma análise orçamental.

Quadro 14 - Análise Descritiva da Informação Divulgada pelas UPP (*continuação*)

Documentos da Prestação de Contas	Universidade de Aveiro	Universidade de Coimbra	Universidade de Porto
Mapas de fluxos de caixa	Apresentam o Mapa de Fluxos de Caixa estruturado conforme indicado no ponto 7.3 do POC – Educação.		Elabora uma demonstração de fluxos de caixa pelo método direto. Difere do preconizado no ponto 7.3 do POC-Educação na medida em que não faz o desdobramento das contas de acordo com as rubricas do classificador económico das despesas e receitas públicas, nem refere o Saldo de Gerência Anterior e o Saldo para a Gerência Seguinte.
Mapa da situação financeira	Tratando-se de um mapa facultativo, nenhuma UPP apresenta o mapa da situação financeira no seu relato financeiro.		
Anexos às DF - Caracterização da entidade	As UPP prestam informação de acordo com o preconizado pelo normativo nacional.		
NBDR	As UPP prestam informação de acordo com o preconizado pelo normativo nacional.		
Notas sobre o processo orçamental e respetiva execução	Omite qualquer informação nesse sentido.	Apresenta notas sobre o processo orçamental e respetiva execução de acordo com o preconizado pelo POC – Educação.	Omite qualquer informação nesse sentido.
Relatório de gestão	O Relatório de Gestão integra os Documentos da Prestação de Contas.		
Parecer do órgão fiscalizador	Apresenta Parecer do Fiscal Único.	Não disponibiliza o parecer do órgão fiscalizador.	Apresenta Parecer do Fiscal Único.

Fonte: Elaboração própria, com base no Relatório de Gestão e Contas de 2010, 2011 e 2012 das Universidades de Aveiro, Coimbra e Porto.

4.2.3 – O IMPACTO DA ADOÇÃO DAS IPSAS SOBRE OS DPC DO NO RELATO DAS UPP.

Com base no exposto, nomeadamente na análise das diferenças entre o normativo nacional e o normativo internacional e de forma a responder à terceira questão do nosso estudo, podemos afirmar que existe impacto nos DPC das UPP decorrente da adoção do normativo internacional, designadamente das IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24.

De uma forma geral, aquando da apresentação das Demonstrações Financeiras comuns aos dois normativos, verificamos que, quanto à forma, existe impacto:

- na terminologia utilizada;
- nos modelos de apresentação das DF, nomeadamente quanto à inclusão de uma coluna com referências cruzadas em relação à informação contida nas Notas e à possibilidade de apresentar os comparativos ao orçamento como coluna adicional nas DF, o que proporciona aos utilizadores das demonstrações financeiras uma maior informação e de mais fácil perceção;
- na elaboração do Balanço, que passa a contemplar só a coluna dos valores líquidos; e
- na elaboração do Mapa de Fluxos de Caixa que passa a incluir o ano económico corrente e o ano económico transato, permitindo uma comparação no tempo.

Em relação ao conteúdo das DF podemos, ainda, apontar diversos aspetos que surtem impacto com a adoção do normativo internacional, tais como:

- a distinção dos bens de domínio público não é expressa no Balanço nem o seu reconhecimento é obrigatório. Contudo, no caso do reconhecimento dos bens de domínio público pelas IPSAS, esta considera-os como ativos fixos tangíveis;
- as Despesas de Instalação e de Investigação previstas no normativo nacional, de acordo com as IPSAS não cumprem os critérios de Ativo, pelo que não são consideradas na demonstração da posição financeira;
- a nível da execução orçamental deixa de existir uma conta especial para fazer articulação entre a contabilidade orçamental e a contabilidade patrimonial, dado que o normativo internacional pressupõe o mesmo sistema de classificação contabilística para as operações patrimoniais e

orçamentais, não houve necessidade de criar qualquer rubrica na contabilidade patrimonial equivalente à conta 25. Devedores e Credores pela execução do orçamento, prevista no normativo nacional;

- os acréscimos e diferimentos deixam de estar representados como contas de ordem, integrando os ativos e / ou passivos de acordo com a sua natureza e classificação;
- o Mapa de Fluxos de Caixa, deixa de ser elaborado de acordo com a classificação económica das despesas e das receitas e passa a apresentar os fluxos de caixa gerados com base nas atividades – operacionais, de investimento e de financiamento;
- uma reconciliação prevista na IPSASn.º24, sempre que o Orçamento e as DF não forem preparados em bases comparáveis, que deve ser divulgada na face da Demonstração de Execução Orçamental ou nas Notas;
- quanto às divulgações, na medida em que o normativo internacional exige um número substancialmente maior do que o exigido pelo POC-Educação; e
- as divulgações não-financeiras, relacionadas por exemplo com o risco financeiro da entidade, os objetivos e políticas da gestão.

Um dos maiores impactos na apresentação da informação financeira com a adoção das IPSAS prende-se com a exigência de uma demonstração de alterações no Ativo Líquido/Capital Próprio. Trata-se de uma demonstração financeira que acrescenta informação útil aos diversos utilizadores na medida em que permite efetuar a análise pormenorizada das alterações no ativo líquido/capital próprio da entidade, divulgando não só as rubricas que evidenciam alteração no período como também a magnitude e sentido da variação ocorrida.

Após a análise necessária à resposta às três questões de investigação, procuramos também verificar quais os aspetos estipulados no normativo internacional que já se encontram cumpridos pelas UPP no sentido de aferir o impacto na apresentação das respetivas DF por força da adoção do normativo internacional. O resultado desta análise comparativa encontra-se patente no anexo 2 denominado “*Relação de itens validados de DPC por UPP – Normativo Internacional*”, no qual podemos comprovar o seguinte:

- Sempre que as UPP apresentam os DPC de acordo com o POC-Educação e existem pontos de contacto entre ambos os normativos, não se verifica impacto com a adoção do normativo internacional, nomeadamente quanto

às IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24. Exemplo disso é o caso da informação a prestar relativamente à caracterização da entidade, visto esta ser idêntica em ambos os normativos.

- Sempre que as UPP apresentam os DPC de acordo com o POC-Educação e existem pontos de afastamento entre ambos os normativos, verifica-se impacto com a adoção do normativo internacional conforme já referido.
- Sempre que as UPP não apresentam os DPC de acordo com o POC-Educação e apresentem em algum aspeto, de acordo com as IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24, o impacto com a adoção do normativo internacional pode ser minimizado. No nosso estudo de caso, verificamos que a Universidade do Porto apresenta a Demonstração de Fluxos de Caixa pelo método direto, semelhante ao previsto na IPSAS n.º 2, pelo que, o impacto poderá ser reduzido.

CAPÍTULO 5 – NOTAS FINAIS E BASE DE TRABALHO PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA

Com a entrada em vigor do SNC, o normativo contabilístico português para o sector privado ajustou-se definitivamente ao normativo contabilístico internacional. Quanto ao sector público, a harmonização contabilística encontra-se atrasada em relação ao sector empresarial, continuando em vigor quer o POCP, quer os diferentes planos setoriais, dificultando a comparabilidade internacional da informação apresentada.

No entanto, verifica-se que alguns países da UE, já direccionaram as suas normas contabilísticas nacionais para o setor público no sentido das IPSAS. Em Portugal espera-se que em breve o referencial contabilístico para o sector público seja ajustado ao referencial contabilístico internacional, uma vez que o governo português em comunicado do Conselho de Ministros de 10 de maio de 2012, determinou que *“(...) incumbe à CNC realizar os trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP) adaptado às normas internacionais específicas para o setor público (IPSAS) e às leis nacionais em que estas matérias são reguladas.”*

Sendo que o *“(...)POCP e o POC Educação surgiram na perspectiva de aproximar o POC à realidade do sector público e foram criados à sua semelhança e imagem, a partir da sua revogação, o POCP e o POC Educação ficam desajustados, quer em termos da sua base, quer em termos do modelo de normalização no país, passando a existir um modelo de normalização para o sector privado e outro para o sector público”* (Duarte, 2010, p. 63).

Perante a proximidade das alterações anunciadas, o objetivo da investigação é verificar se existe impacto decorrente da transição para um normativo contabilístico com referência às IPSAS, no que se refere à apresentação das demonstrações financeiras pelas instituições do ensino superior.

A análise comparativa entre o POC-Educação e as IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24, permitiu constatar que o normativo nacional difere significativamente do normativo internacional quer a nível de forma, quer de conteúdo. Concluímos que existem diferenças quanto aos DPC, elaborados de acordo com o normativo nacional vigente para o sector público e os

DPC que se obteriam no âmbito da normalização internacional, designadamente pela aplicação das IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24.

Quanto à segunda questão de investigação deste trabalho, podemos concluir que de forma geral as UPP apresentam os DPC em conformidade com os requisitos exigidos no POC-Educação. Verifica-se, no entanto, que a elaboração e divulgação dos documentos de prestação de contas previstos no normativo nacional e o cumprimento integral dos requisitos legalmente exigidos na sua elaboração sejam algumas vezes comprometidos.

A comparação dos dois normativos e o estudo efetuados às demonstrações financeiras das Universidades em causa permitem responder à terceira questão. Atendendo a que o POC-Educação difere das IPSAS, quanto aos DPC, verifica-se impacto tanto a nível quantitativo, como ao nível da qualidade da informação a prestar decorrente da eventual adoção das IPSAS n.º 1, n.º 2 e n.º 24.

O problema colocado é respondido através das respostas às questões de investigação, pese embora se verifiquem limitações ao estudo desenvolvido.

Uma primeira limitação tem a ver com o facto de não ter sido possível obter os documentos de prestação de contas da Universidade de Lisboa. Uma segunda limitação prende-se com a impossibilidade de fazer este estudo presencialmente o que dificulta a análise das Demonstrações Financeiras. Outro limite reside na análise efetuada se ter centrado fundamentalmente na conformidade formal dos DPC.

Muito embora este estudo contemple três universidades de grande dimensão, de pontos do país distintos, selecionadas a partir de *rankings* que analisam a qualidade de ensino, publicados entre 2011 e 2013, representativas do universo das Universidades Públicas Portuguesas e cuja internacionalização é um dos objetivos, trata-se de um estudo circunscrito ao nível da apresentação das demonstrações financeiras. Logo, não podemos pronunciarmo-nos sobre a amplitude total do impacto da adoção das IPSAS pelas Universidades Públicas Portuguesas. Pelo que, se o mesmo fosse alargado a outros aspetos da contabilidade, nomeadamente e entre outros, a mensuração de ativos e passivos, os resultados poderiam ser mais conclusivos.

Contudo, a limitação física e temporal obriga-nos a restringir o campo de análise e a prosseguir determinados caminhos capazes de nos levar a algumas conclusões e quiçá possam servir de base a investigações futuras.

Neste sentido, propomos para estudo a análise das DF das referidas universidades com o objetivo de avaliar o impacto da implementação das IPSAS no resultado e na situação financeira das entidades.

Podemos ainda referir como proposta para futuro trabalho de investigação, o mesmo estudo de caso mas com base nas Demonstrações Financeiras Consolidadas.

Estes estudos seriam úteis, não só para os profissionais da contabilidade, de uma forma geral, mas especialmente para aqueles que no futuro tenham que implementar o normativo internacional nas entidades que representam.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alijarde, I. B., & López, B. B. (2002). *Panorama Internacional de la Contabilidad Pública*. Paper presented at the VII Jornada de Contabilidad Pública da Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, Murcia.
- Amaral, C. (2001). Processo de Harmonização Contabilística Internacional: Tendências Actuais. *Gestão e Desenvolvimento*, 10, 33-58.
- Borges, A., Rodrigues, A., & Rodrigues, R. (2010). *Elementos da Contabilidade Geral* (25.ª ed.). Lisboa: Áreas Editora, SA.
- Caiado, A. (1998). O Plano oficial de contabilidade pública. Aspectos inovadores. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 398, 256-259.
- Caiado, A. (2004). A Contabilidade Pública em Portugal e as Normas da IFAC Retrieved 30 de março de 2012, from <http://www.minfinancas.pt/cncap/Docs/A%20%20CONTABILIDADE%20%20P%C3%9ABLICA%20EM%20PORTUGAL%20E%20AS%20NORMAS%20DA%20IFAC.pdf>
- Caiado, A., Carvalho, J., & Silveira, O. (2010). *Manual de Formação à Distância TOC - Contabilidade Orçamental na Administração Pública*. Paper presented at the Contabilidade Orçamental na Administração Pública
- Caiado, A., & Pinto, A. (2002). *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Lisboa: Vislis Editores.
- Canals, F. (1999). *Fundamentos del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC1995)*. Madrid: Ediciones Piramide.
- Carvalho, J. (1996). *Propuesta de un modelo de información contable para las universidades públicas y su aplicación en Portugal*. Tesis Doctoral, Universidad de Zaragoza, Zaragoza.
- Carvalho, J. (1997). O novo plano oficial de contabilidade pública: mais uma etapa na reforma da administração financeira do Estado. *Jornal de Contabilidade*, 248, 301-302.
- Carvalho, J. (1998). O plano oficial de contabilidade pública (POCP) - análise e perspectivas futuras. *Jornal do Técnico e Contas e da Empresa*, 397(234-239).
- Carvalho, J. (2000). *10 anos de Reforma da Contabilidade Pública em Portugal*. Paper presented at the 2º Encontro INA - Moderna Gestão Pública - Dos Meios aos Resultados, Lisboa.
- Christians, J., & Vanhee, C. (2012). *The effects of IPSASs on reforming governmental financial reporting: a worldwide comparative study*. Paper presented at the EGPA Workshop – Public Sector Management and IPSASs, Athens.
- CNCP - Comité de Normalização Contabilística Público. (2013). *Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas*.

- Comissão das Comunidades Europeias. (2002). Comunicação da Comissão – Modernização da Contabilidade das Comunidades Europeias Retrieved 10 de abril de 2012, from <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2002:0755:FIN:PT:PDF>
- Cruz, A. (2012). *Contributo para um novo Sistema de Normalização Contabilística para o Sector Público em Portugal*. Mestrado em Contabilidade, Instituto Universitário de Lisboa, Lisboa.
- Cunha, A. (2011). *O Impacto da Adopção das IPSAS no Relato Financeiro das Autarquias*. Mestrado em Contabilidade e Administração Pública, Universidade de Aveiro, Aveiro.
- Duarte, S. (2010). *Impactos da transição do POC-Educação para o Sistema de Normalização Contabilística (SNC): o caso da U. Porto*. Mestrado em Contabilidade, Universidade do Porto, Porto.
- Ernst & Young. (2010). Toward transparency - A comparative study of governmental accounting in Europe.
- FEE - Fédération des Experts Comptables Européens. (2006a). *Accrual Accounting for More Effective Public Policy*.
- FEE - Fédération des Experts Comptables Européens. (2006b). *Better Financial Information for Better Decision Making*.
- FEE - Fédération des Experts Comptables Européens. (2007). *Accrual accounting in the public sector*.
- FEE - Fédération des Experts Comptables Européens. (2008). *Third Joint European Commission/FEE Conference, Modernising Accounting in the Public Sector, Accrual accounting: where are we and where to go next?*
- FEE - Fédération des Experts Comptables Européens. (2014). *Issues paper on EPSAS*.
- Fernandes, M. J. (2009). Developments in Public Accounting in Portugal. *Revista Enfoques, Vol.VII n.º 11*, 157-190.
- Ferreira, C. (2013). *Harmonização Contabilística no Sector Público: Constrangimentos na Adopção das IPSAS*. Mestrado em Administração Pública, Universidade de Lisboa, Lisboa.
- Fuertes, I. F., & Bargues, J. M. V. (2000). La Contabilidad de la Administración Local en Europa: Heterogeneidad y Armonización. *Revista Española de Financiación y Contabilidad, 105*, 159-185.
- Gonçalves, S. (2006). *A Consolidação de Contas na Administração Pública: Enquadramento Teórico e Análise Empírica*. Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho Braga.

- Hepworth, N. (2001). *The European Experience of and Attitudes to Public Sector International Accounting Standards*. Paper presented at the 8th CIGAR Conference - Innovations in Governmental Accounting, Valencia.
- IPSASB. (2012). *Fact Sheet*. New York.
- Jesus, R. (2009). *Impactos da Aplicação do Regulamento nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho. Pode o Regulamento nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho ser tido como indutor de modificações ao nível da Contabilidade Pública Portuguesa, nomeadamente POC-Educação?* Mestrado em Contabilidade ramo Auditoria, Universidade de Aveiro, Aveiro.
- Jorge, S. (2012a). Novas tendências da Contabilidade Pública: Portugal numa perspetiva internacional (I). *Revista TOC*, 152, 47-52.
- Jorge, S. (2012b). Novas tendências da Contabilidade Pública: Portugal numa perspetiva internacional (II). *Revista TOC*, 153, 40-45.
- Julve, V. (2003). Panorama Actual de la Contabilidad Pública: Análisis de la Situación Española Dentro de su Entorno Internacional. *Revista de la Economía Pública, Social y Cooperativa*, 45, 159-185.
- Louro, A. (2007). *A Conformidade e a Fiabilidade da Informação Contabilística nas Instituições de Ensino Superior Português*. Mestrado Administração Pública Especialização em Gestão Pública, Universidade do Minho, Braga.
- Magalhães, R. (2007). *Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público: Impactos nas Conta Públicas Portuguesas*. Mestrado em Administração Pública, Especialização em Gestão Pública, Universidade do Minho, Braga.
- Nogueira, S. (2005). *A Contabilidade Pública em Portugal: proposta de um plano oficial de contabilidade único*. Mestrado em Contabilidade e Administração, Universidade do Minho, Braga.
- Pereira, R., Estevam, M., & Almeida, R. (2009). *Harmonização Contabilística Internacional*. Lisboa: bnomics.
- Presidência do Conselho de Ministros. (2011). *Programa do XIX Governo*.
- Quivy, R., & Compenhaudt, L. V. (2003). *Manual de investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Gradiva.
- Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu. (2013). *A adequação das IPSAS para os Estados-Membros*. Bruxelas.
- Rodrigues, L., & Guerreiro, M. (2004). *A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*. Lisboa: Publisher Team.
- Seiwald, J., & Gepp, M. (2012). *Performance Framework in Austria: Opportunities and Challenges*. Paper presented at the 11th CIGAR Workshop – Performance Management in Public Sector: past, current and future trends, Barcelos.

- Stake, R. (1995). *The Art of Case Study Research*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Vieira, R. (2008). *A adopção do POCP nos Serviços e Fundos Autónomos: (r)evolução ou harmonização?* Mestrado em Contabilidade e Finanças, Universidade de Coimbra, Coimbra.
- Yin, R. (1994). *Case Study Research: Design and Methods* (2.^a ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Yin, R. (2003). *Case study research: Design and methods* (3.^a ed.). London: Sage Publications.

Outras Referências Bibliográficas

Diretiva 2011/85/EU do Conselho, de 8 de novembro

Portaria 794/2000, de 20 de setembro

Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público

IPSAS nº 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras

IPSAS- nº 2 – Demonstração de Fluxos de Caixa

IPSAS n.º 24 – Apresentação de Informação Orçamental nas Demonstrações Financeiras

Consulta dos seguintes sites da internet:

<http://www.cnc.min-financas.pt/>

<http://eurlex.europa.eu>

<http://www.fee.be/>

<http://www.fenprof.pt/>

<http://www.ifac.org/>

<http://www.min-financas.pt/cncap>

<http://www.ua.pt/>

<http://www.uc.pt/>

<http://www.ulisboa.pt/>

http://sigarra.up.pt/up/pt/web_page.inicial

ANEXOS

Anexo 1 - Relação de itens validados de DPC por UPP – POC-Educação

Itens	Referência POC-Educação	POC-Educação (Documentos da Prestação de Contas)	CUMPRE COM EXIGÊNCIAS DO RELATO FINANCEIRO 2010						CUMPRE COM EXIGÊNCIAS DO RELATO FINANCEIRO 2011						CUMPRE COM EXIGÊNCIAS DO RELATO FINANCEIRO 2012					
			UA	Nki i=UA	UC	Nki i=UC	UP	Nki i=UP	UA	Nki i=UA	UC	Nki i=UC	UP	Nki i=UP	UA	Nki i=UA	UC	Nki i=UC	UP	Nki i=UP
1	5	- Balanço	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
2	6	- Demonstração dos Resultados	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
	7	- Mapas de execução orçamental																		
3	7.1	- Controlo orçamental despesa	N/A	-	N/D	-	N/A	-	N/A	0	N/D	0	N/A	-	SIM	1	N/D	0	N/A	-
4	7.2	- Controlo orçamental receita	N/A	-	N/D	-	N/A	-	N/A	0	N/D	0	N/A	-	SIM	1	N/D	0	N/A	-
5	7.3	- Mapas de fluxos de caixa	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
6	7.4	- Mapa da situação financeira (facultativo)	NÃO	0	NÃO	0	NÃO	0	NÃO	0	NÃO	0	NÃO	0	NÃO	0	NÃO	0	NÃO	0
	8 8.1	- Anexos às Demonstrações financeiras - Caracterização da entidade:																		
7	8.1.1	- Identificação	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
8	8.1.2	- Legislação	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
9	8.1.3	- Estrutura organizacional efetiva	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
10	8.1.4	- Descrição sumária das atividades	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
11	8.1.5	- Recursos Humanos (identificação do executivo)	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
12	8.1.6	- Organização contabilística	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	NÃO	0	SIM	1	SIM	1	NÃO	0
13	8.1.7	- Outra informação considerada relevante	SIM	1	SIM	1	NÃO	0	SIM	1	SIM	1	NÃO	0	SIM	1	SIM	1	NÃO	0
	8.2	- Notas ao balanço e Demonstração dos Resultados																		
14	8.2.1	- Disposições do POC-Educação derogadas	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
15	8.2.2	- Contas do balanço e DR quando não comparáveis com ano anterior	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	N/A		SIM	1
16	8.2.3	- Critérios valorimétricos e métodos de cálculo de ajustamentos	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
17	8.2.4	- Cotações utilizadas para conversão em euros	N/A	-	SIM	1	N/A	-	N/A	-	SIM	1	N/A	-	N/A	-	SIM	1	N/A	-
18	8.2.5	- Situações em que o resultado do exercício foi afetado	N/A	-	SIM	1	N/A	-	N/A	-	NÃO	0	N/A	-	N/A	-	SIM	1	N/A	-
19	8.2.6	- Comentários às contas 431 e 432	N/A	-	SIM	1	SIM	1	N/A	-	SIM	1	SIM	1	N/A	-	SIM	1	SIM	1
20	8.2.7	- Mapa de amortizações e provisões	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
21	8.2.8	- desagregação do ativo bruto	N/A	-	SIM	1	SIM	1	N/A	-	SIM	1	SIM	1	N/A	-	SIM	1	SIM	1
22	8.2.9	- Encargos financeiro capitalizados	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-
23	8.2.10	- Diplomas legais para as reavaliações	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-

Anexo 1 - Relação de itens validados de DPC por UPP – POC-Educação (continuação)

Itens	Referência POC-Educação	POC-Educação (Documentos da Prestação de Contas)	CUMPRE COM EXIGÊNCIAS DO RELATO FINANCEIRO 2010						CUMPRE COM EXIGÊNCIAS DO RELATO FINANCEIRO 2011						CUMPRE COM EXIGÊNCIAS DO RELATO FINANCEIRO 2012					
			UA	Nki i=UA	UC	Nki i=UC	UP	Nki i=UP	UA	Nki i=UA	UC	Nki i=UC	UP	Nki i=UP	UA	Nki i=UA	UC	Nki i=UC	UP	Nki i=UP
24	8.2.11	- Mapa de reavaliações	N/A	-	N/A	-	N/A		N/A	-	N/A	-	N/A		N/A	-	N/A	-	N/A	
25	8.2.12	- Imobilizações - situações especiais	N/A	-	SIM	1	SIM	1	N/A	-	SIM	1	SIM	1	N/A	-	SIM	1	SIM	1
26	8.2.13	- Bens em locação financeira	N/A	-	SIM	1	N/A		N/A	-	N/A	-	N/A		N/A	-	N/A	-	N/A	
27	8.2.14	- Bens sem valorização	N/A	-	SIM	1	SIM	1	N/A	-	SIM	1	SIM	1	N/A	-	SIM	1	SIM	1
28	8.2.15	- Bens de domínio público não amortizáveis	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-
29	8.2.16	- Entidades participadas	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
30	8.2.17	- Títulos negociáveis e outras aplicações de tesouraria	N/A	-	N/A	-	SIM	1	N/A	-	N/A	-	SIM	1	N/A	-	N/A	-	SIM	1
31	8.2.18	- Outras aplicações financeiras	N/A	-	SIM	1	N/A	-	N/A	-	SIM	1	N/A	-	N/A	-	SIM	1	N/A	-
32	8.2.19	- Ativo circulante custos/preço de mercado	SIM	1	SIM	1	N/A	-	SIM	1	SIM	1	N/A	-	SIM	1	SIM	1	N/A	-
33	8.2.20	- Ativo circulante a baixo do custo ou preço de mercado	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-
34	8.2.21	- Provisões extraordinárias ativo circulante	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-
35	8.2.22	- Existências fora da entidade	N/A	-	SIM	1	SIM	1	N/A	-	SIM	1	SIM	1	N/A	-	SIM	1	SIM	1
36	8.2.23	- Dívidas de cobrança duvidosa	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
37	8.2.24	- Dívidas de/ao pessoal	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
38	8.2.25	- Obrigações emitidas	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-
39	8.2.26	- Dívidas ao 2º estado e outros entes públicos" em mora	SIM	1	SIM	1	N/A	-	SIM	1	SIM	1	N/A	-	SIM	1	SIM	1	N/A	-
40	8.2.27	- Dívidas a terceiros há mais de cinco anos	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-
41	8.2.28	- Dívidas a terceiros cobertas por garantias reais	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-
42	8.2.29	- Mapa de Garantias e avais	SIM	1	N/A	-	N/A	-	SIM	1	N/A	-	N/A	-	SIM	1	N/A	-	N/A	-
43	8.2.30	- Diferença entre dívidas a pagar e quantias arrecadadas, levada ao ativo	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-
44	8.2.31	- Mapa de Provisões acumuladas	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
45	8.2.32	- Movimentos ocorridos no exercício de cada uma das contas da classe 5	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
46	8.2.33	- Demonstração do CMVMC	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
47	8.2.34	- Demonstração da variação da produção	N/A	-	SIM	1	N/A	-	N/A	-	SIM	1	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-
48	8.2.35	- Repartição do valor líquido das vendas e das prestações de serviços	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	N/A	-	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1

Anexo 1 - Relação de itens validados de DPC por UPP – POC-Educação (continuação)

Itens	Referência POC-Educação	POC-Educação (Documentos da Prestação de Contas)	CUMPRE COM EXIGÊNCIAS DO RELATO FINANCEIRO 2010						CUMPRE COM EXIGÊNCIAS DO RELATO FINANCEIRO 2011						CUMPRE COM EXIGÊNCIAS DO RELATO FINANCEIRO 2012					
			UA	Nki i=UA	UC	Nki i=UC	UP	Nki i=UP	UA	Nki i=UA	UC	Nki i=UC	UP	Nki i=UP	UA	Nki i=UA	UC	Nki i=UC	UP	Nki i=UP
49	8.2.36	- Desdobramento da conta 75 por rubricas da conta de imobilizado	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A		N/A	-	N/A	-	N/A		N/A	-	N/A	-
50	8.2.37	- Demonstração dos Resultados Financeiros	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
51	8.2.38	- Demonstração dos Resultados Extraordinários	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
52	8.2.39	- Outras informações consideradas relevantes	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
	8.3	- Notas sobre o processo orçamental e respetiva execução																		
53	8.3.1	- Alterações ao orçamento (Despesa e Receita);	N/A	-	SIM	1	N/A	-	N/A	-	SIM	1	N/A	-	N/D	-	SIM	1	N/A	-
54	8.3.2	- Contratação administrativa (Situação dos contratos);	N/A	-	N/D	-	N/A	-	N/A	-	N/D	0	N/A	-	N/D	-	N/D	0	N/A	-
55	8.3.3	- Execução de programas e projetos de investimento	N/A	-	N/D	-	N/A	-	N/A	-	N/D	0	N/A	-	N/D	-	N/D	0	N/A	-
56	8.3.4	- Transferências e Subsídios	N/A	-	N/D	-	N/A	-	N/A	-	SIM	1	N/A	-	N/D	-	SIM	1	N/A	-
57	8.3.5	- Aplicações em ativos de rendimento fixo e variável;	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/D	-	N/A	-	N/A	-
58	8.3.6	- Endividamento.	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/A	-	N/D	-	N/A	-	N/A	-
60		- Relatório de gestão	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1	SIM	1
61		- Parecer do órgão fiscalizador	SIM	1	NÃO	0	SIM	1	SIM	1	NÃO	0	SIM	1	SIM	1	NÃO	0	SIM	1
61	n.º	Itens validados por UPP		29		38		31		29		36		30		31		36		30
100	%			48%		62%		51%		48%		59%		49%		51%		59%		49%

Fonte: Elaboração Própria, com base nos Relatórios de Gestão e Contas de 2010, 2011, 2012 das Universidades de Aveiro, Coimbra e Porto.

Legenda: N/A – Não Aplicável

N/D – Não Disponível

Anexo 2 – Relação de itens validados de DPC por UPP – Normativo Internacional

Itens	Referência POC-Educação	POC-Educação (Documentos da Prestação de Contas)	Referência IPSAS	IPSAS	EXISTEM DIFERENÇAS POC-E E IPSAS	DPP DAS UPP CUMPREM COM O PRECONIZADO NAS IPSAS N.º 1, 2 E 24					
						UA	Nki i=UA	UC	Nki i=UC	UP	Nki i=UP
1	5	- Balanço	IPSAS 1	- Demonstração da Posição Financeira	SIM	NÃO	0	NÃO	0	NÃO	0
2	6	- Demonstração dos Resultados	IPSAS 1	- Demonstração do Desempenho Financeiro	SIM	NÃO	0	NÃO	0	NÃO	0
	7	- Mapas de execução orçamental	IPSAS 24	- Demonstração da Execução Orçamental							
3	7.1	- Controlo orçamental despesa	IPSAS 24	- Demonstração da Execução Orçamental ou inclusão nas DF de uma coluna adicional com os valores do orçamento aprovado	SIM	NÃO	0	NÃO	0	NÃO	0
4	7.2	- Controlo orçamental receita				NÃO	0	NÃO	0	NÃO	0
5	7.3	- Mapas de fluxos de caixa	IPSAS 2	- Demonstração dos fluxos de caixa método direto	SIM	NÃO	0	NÃO	0	1)	---
6	7.4	- Mapa da situação financeira (facultativo)	---	---	SIM	---	---	---	---	---	---
7	---	---	IPSAS 1	- Demonstração das alterações no Ativo Líquido/Capital Próprio	SIM	NÃO	0	NÃO	0	NÃO	0
	8 8.1	- Anexos às Demonstrações financeiras - Caracterização da entidade:	IPSAS 1	Caracterização da entidade							
8	8.1.1	- Identificação	§150	Uma entidade deve divulgar: - Domicílio, a forma jurídica da entidade, e a jurisdição dentro da qual ela opera; - Descrição da natureza das operações e principais atividades da entidade; - Legislação relevante que rege as operações da entidade; e - O nome da entidade que controla e a entidade controladora final da entidade económica	NÃO	SIM	1	SIM	1	SIM	1
	8.1.2	- Legislação									
	8.1.3	- Estrutura organizacional efetiva									
	8.1.4	- Descrição sumária das atividades									
	8.1.5	- Recursos Humanos (identificação do executivo)									
	8.1.6	- Organização contabilística									
	8.1.7	- Outra informação considerada relevante									

Anexo 2 – Relação de itens validados de DPC por UPP – Normativo Internacional (continuação)

Itens	Referência POC-Educação	POC-Educação (Documentos da Prestação de Contas)	Referência IPSAS	IPSAS	EXISTEM DIFERENÇAS POC-E E IPSAS	DPP DAS UPP CUMPREM COM O PRECONIZADO NAS IPSAS N.º 1, 2 E 24					
						UA	Nki i=UA	UC	Nki i=UC	UP	Nki i=UP
	8.2	- <i>Notas ao Balanço e Demonstração. Resultados</i>		- <i>Divulgações</i>							
9	8.2.1	- Disposições do POC-Educação derogadas	IPSAS1	<p>Deverá ser divulgada:</p> <p>- Informação acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas específicas aplicadas de acordo com as IPSAS ;</p> <p>- Informação requerida pelas IPSAS que não foi apresentada na face do Balanço, da Demonstração dos Resultados, da Demonstração de Alterações no Capital Próprio ou Demonstração de Fluxos de Caixa;</p> <p>- Informação adicional que não foi apresentada na face do Balanço, na Demonstração dos Resultados, na Demonstração de Alterações nos Ativos Líquidos/ Capital Próprio ou na Demonstração de Fluxos de Caixa, mas considerada relevante para a sua compreensão.</p>	SIM	NÃO	0	NÃO	0	NÃO	0
	8.2.2	- Contas balanço e DR não comp. ano anterior									
	8.2.3	- Critérios val e métodos de cálculo de ajust.									
	8.2.4	- Cotações utilizadas para conversão em euros									
	8.2.5	- Situações resultado do exercício foi afetado									
	8.2.6	- Comentários às contas 431 e 432									
	8.2.7	- Mapa de amortizações e provisões									
	8.2.8	- Desagregação do ativo bruto									
	8.2.9	- Encargos financeiro capitalizados									
	8.2.10	- Diplomas legais para as reavaliações									
	8.2.11	- Mapa de reavaliações									
	8.2.12	- Imobilizações - situações especiais									
	8.2.13	- Bens em locação financeira									
	8.2.14	- Bens sem valorização									
	8.2.15	- Bens de domínio público não amortizáveis									
	8.2.16	- Entidades participadas									
	8.2.17	- Títulos negociáveis e outras apl de tesouraria									
	8.2.18	- Outras aplicações financeiras									
	8.2.19	- Ativo circulante custos/preço de mercado									
	8.2.20	- Ativo circul a baixo do custo/preço mercado									
	8.2.21	- Provisões extraordinárias ativo circulante									
	8.2.22	- Existências fora da entidade									
	8.2.23	- Dívidas de cobrança duvidosa									
	8.2.24	- Dívidas de/ao pessoal									
	8.2.25	- Obrigações emitidas									
	8.2.26	- Dívidas ao EOEP em mora									
	8.2.27	- Dívidas a terceiros há mais de cinco anos									
	8.2.28	- Dívidas a terceiros cobertas por garantias reais									
	8.2.29	- Mapa de Garantias e avales									
	8.2.30	- Diferença entre dívidas a pagar e quantias arrecadadas, levada ao ativo									
	8.2.31	- Mapa de Provisões acumuladas									
	8.2.32	- Movimentos ocorridos no exercício de cada uma das contas da classe 5									
	8.2.33	- Demonstração do CMVMC									
	8.2.34	- Demonstração da variação da produção									
	8.2.35	- Repartição valor líquido das vendas e das PS									
	8.2.36	- Desdobramento conta 75 por rubricas conta imob.									
	8.2.37	- Demonstração dos Resultados Financeiros									
	8.2.38	- Demonstração dos Resultados Extraordinários									
	8.2.39	- Outras informações consideradas relevantes									

Anexo 2 – Relação de itens validados de DPC por UPP – Normativo Internacional (continuação)

Itens	Referência POC-Educação	POC-Educação (Documentos da Prestação de Contas)	Referência IPSAS	IPSAS	EXISTEM DIFERENÇAS POC-E E IPSAS	DPP DAS UPP CUMPREM COM O PRECONIZADO NAS IPSAS N.º 1, 2 E 24					
						UA	Nki i=UA	UC	Nki i=UC	UP	Nki i=UP
	8.3	- Notas sobre o processo orçamental e respetiva execução		- Informação orçamental							
10	8.3.1	- Alterações ao orçamento (Despesa e Receita);	IPSAS 24	- As entidades devem em notas às demonstrações financeiras, referir o regime orçamental e a base de classificação adotadas no orçamento aprovado; o período do orçamento aprovado e as entidades incluídas no orçamento aprovado. Deve ainda divulgar a reconciliação na face da demonstração da comparação do orçamento com quantias reais ou nas notas às demonstrações financeiras.	SIM	NÃO	0	NÃO	0	NÃO	0
	8.3.2	- Contratação administrativa (Situação dos contratos);									
	8.3.3	- Execução de programas e projetos de investimento									
	8.3.4	- Transferências e Subsídios									
	8.3.5	- Aplicações em ativos de rendimento fixo e variável;									
	8.3.6	- Endividamento.									
11		- Relatório de gestão	---	---	SIM						
12		- Parecer do órgão fiscalizador	---	---	SIM						
12	nº	Itens validados por UPP					1		1		1
100	%						8%		8%		8%

Fonte: Elaboração Própria, com base nos Relatórios de Gestão e Contas de 2010, 2011, 2012 das Universidades de Aveiro, Coimbra e Porto.

1) Elabora a Demonstração dos Fluxos de Caixa de acordo com o POC, evidenciando os fluxos de caixa das atividades operacionais, de financiamento e de investimento.